الـوجيـز
فـى الـمـالـيـة الـعـامـة
و الـتـشـريـع الـضـريـبـى

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة
والتشريع الضريبى

عميد كلية الحقوق السابق

المستشار الضريبى والمحامى لدى المحاكم العليا

الـمـقـدمـة

موضوع المالية العامة

يحتاج كل فرد فى المجتمع إلى إشباع حاجاته الإنسانية التى تتعلق بكونه إنساناً ، وبكونه عضواً فى جماعة.

أما الحاجات التى تتعلق بكونه إنساناً ، كالحاجة إلى الطعام والحاجة إلى الكساء والحاجة إلى تأدية الشعائر الدينية ، فيمكنه أن يشبعها بنفسه ، قدر طاقته وإمكاناته ، وتسمى بالحاجات الخاصة أو الحاجات الفردية.

وأما الحاجات التى تتعلق بكونه عضواً فى جماعة ، كالحاجة إلى الأمن والحاجة إلى العدل ، فإنه لا يمكنه إشباعها بنفسه ، لارتباطها بغيره من أفراد المجتمع ، الذين يحتاجون إلى إشباعها فى نفس الوقت الذى يحتاجه ، و ليس فى طاقة الفرد أن يشبع المجتمع كله فى آن واحد ، كما ليس فى إمكانه حرمان أحد من التمتع بالسلعة المتعلقة بها ، كما لا يمكن للقطاع الخاص أن يتولى إشباعها لعدم قدرته على تنظيمها والتحكم فى استهلاكها . ولذا سميت بالحاجات الجماعية *Collective Wants* ، وعهد أمر إشباعها إلى الدولة ([1]). وبين هذه الحاجات نوع ثالث ، يدخل أصلاً ضمن الحاجات الفردية التى يمكن أن يقوم الفرد بإشباعها ، ولكن تقوم بإشباعها الدولة نظراً لأهميتها بالنسبة للمجتمع ككل ، مثل الحاجة إلى التعليم والحاجة إلى الصحة ، وتعرف بالحاجات المستحقة أو القابلة للتجزئة*Merit Wants* ([2]) .

ولكى تقوم الدولة بدورها فى إشباع الحاجات العامة والحاجات المستحقة فإنها تستخدم الموارد المتاحة فى المجتمع ، وتستعين بجهد أفراده . ولها فى سبيل ذلك أن تستولى على الموارد وتسخر الأفراد جبراً وقهراً دون مقابل تدفعه ، بما لها من سلطة ، أو أن تدفع مالاً للحصول على هذه الموارد أو الخدمات .

([1]) يرتبط إشباع حاجات الناس بمستوى المعيشة" وهو الحق الذى أكدت عليه المادة 25 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان بأن: "لكل شخص الحق في مستوى من المعيشة كافٍ للمحافظة على الصحة والرفاهية له ولأسرته، ويتضمن ذلك التغذية والملبس والمسكن والعناية الطبية، وكذلك الخدمات الاجتماعية اللازمة، وله الحق في تأمين معيشته في حالات البطالة والمرض والعجز والترمل والشيخوخة، وغير ذلك من فقدان وسائل العيش نتيجة لظروف خارجة عن إرادته".

([2]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، المالية العامة : دراسة الاقتصاد السياسى للحكومة ، بدون ناشر ، 1995 ، ص 5.

وقد سادت الطريقة الأولى (الاستيلاء والسخرة بلا مقابل) فى العصور القديمة ، وثبت عدم فعاليتها ، فضلاً عن عدم مراعاتها للعدالة والجوانب الإنسانية ([3]) .

ولذا تسود فى العصور الحديثة الطريقة الثانية ، وهى أن تدفع الدولة مالاً للحصول على السلع والخدمات التى تلزمها للقيام بوظيفتها فى إشباع الحاجات العامة والمستحقة ؛ فهى تستخدم الموظفين مقابل مرتبات وأجور تدفعها لهم ، كما تشترى السلع والمنتجات من القطاع الخاص بثمن تؤديه إلى المنتجين أو الموردين ، ويعرف ذلك بالنفقات العامة *Public Expenditures*

وهذه النفقات تتطلب توفير أموال . وتحصل الدولة على الأموال من مصادر مختلفة ، لعل أهمها الضرائب التى تقتطعها جبراً من القطاع الخاص بما لها من سلطة عامة ، بجانب القروض التى يمكن أن تحصل عليها ، وإيجارات وعوائد أملاكها . ويشكل ذلك ما يعرف بالإيرادات العامة للدولة *Public Revenues*.

وسلطة الدولة فى الحصول على الإيرادت العامة وإنفاقها ليست سلطة مطلقة من كل قيد ، لأن لهذا النشاط المالى آثاره على القطاع الخاص ؛ فالأموال التى تحصل عليها الدولة ، تمثل حرماناً للأفراد من جزء من أموالهم كان يمكن ادخاره أو استثماره لصالح القطاع الخاص ، كما أن السلع والخدمات التى تسحبها الدولة من السوق عن طريق الأموال التى تنفقها تؤثر على ظروف العرض والطلب فى هذا السوق ، مما يخلق أوضاعاً اقتصادية جديدة بسبب تدخل الدولة .لذا كان من الضرورى أن تزاول الدولة نشاطها المالى من خلال

([3]) ساد نظام السخرة فى المجتمعات القديمة ، ولاحظه المؤرخون لمصر القديمة والصين والامبراطورية الرومانية ، وتمثل فى استخدام العبيد للعمل فى بناء وإقامة المشروعات العامة بلا أجر أو بأجر زهيد لايتفق مع الجهد المبذول ، وظهر بوضوح فى بناء سور الصين العظيم ، وفى استخدام الاقطاع للفلاحين لزراعة اراضيهم فى ظروف شديدة الوطئة وقاسية ، الأمر الذى أثار حفيظة الشعوب ، فقامت الثورة الفرنسية ، التي بادرت بإلغاء السخرة فى فرنسا بعد قيامها بوقت قصير ، أى فى 4 أغسطس 1789 . ولم يعد للسخرة من وجود فى العالم المعاصر إلا فى صور خاصة ، منها التجنيد الإجبارى فى بعض الدول ، وفى تشغيل السجناء . راجع فى هذا الشأن: *Tom brass , Marcel van Der Linden and Jan Lucaussen : Free and unfree Labour ,International Institute for Social History , Amesterdam, 1993.*

قواعد منضبطة ، ووفق اعتبارات تغلب الصالح العام ، وأن يكون للشعب دور فـى الرقابـة علـى هـذا النشـاط ، ويبـدو ذلـك واضـحاً مـن خـلال الموازنـة العامة*Public Budget* للدولة ، التى تقدر إيرادات الدولة ونفقاتها لمدة معينة ،والتى تعتمد سنوياً من البرلمان ([4]).

ويتنـاول علـم الماليـة العامـة القواعـد التـى تتعلـق بالموضـوعات الثلاثـة الرئيسـية للنشـاط المـالى للدولـة : وهـى الإيـرادات العامـة والنفقـات العامـة والموازنة العامة للدولة .

المالية العامة والمالية الخاصة

كان آدم سميث يعتقد أن مالية الدولـة تحكمهـا بديهيات ثلاثـة *three fiscal axioms* اشتقها من الخصائص الثابتة فى طبيعة الدولة ([5])، وهى:

1- **خلـود الدولـة:** أى أنهـا ليست كـالفرد ذات أجـل محـدود ، ومـن ثـم فـلا تخشى فناء ثروتها ، ولا تبديد الورثة لها، مما يجعل سياستها المالية تختلف عن سياسة الأفراد.

2- **خياليـة :** فشخصيتها الاعتباريـة لا وجـود لهـا فـى الواقـع ، ولكنهـا مـن صنع الخيال، وغرضها خدمة الأفراد ، لا أن تخدم نفسها ، وهى لذلك لا تسعى إلى تحقيق ربح ذاتى لها كالأفراد ، وإنما تسعى لتحقيق النفع العام للجماعة.

3- **نتاج تـاريخى** ، أى من صـنع التـاريخ ، والأحداث التـى تعاقبت علـى مر الزمن، وبالتالى فهى متطورة النظم والأشكال بتطور التاريخ .

وعلى هذا تفترق المالية العامة للدولة عن المالية الخاصة للأفراد ، من حيث أهدافها وأساليبها وتنظيمها ([6]) فيما يلى :

([4]) *Vito Tanzi and Howell Zee : Fiscal policy and Long – run Growth, IMF Staff Papers, Vol. 44 ,No.2, June1997*

([5]) د. محمد عبد الله العربى ، مبادىء علم المالية العامة والتشريع المالى ، الجزء الأول ، المطبعة العصرية ، القاهرة ، ص 15- ص 17

([6]) د. محمد حلمى مراد ، مالية الدولة ، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، 1960 ص 10، ص 11

من حيث الأهداف:

تسعى المالية العامة إلى تحقيق الصالح العام من وراء إنفاق أموالها ، لأن هذه النفقات تشبع حاجات عامة لجموع المواطنين، وفق اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة ، دون أن يكون الغرض من هذا الإنفاق تحقيق ربح من وراء السلع والخدمات التى توفرها للجمهور ؛إذ يمكن أن يحصل الجمهور على بعض هذه السلع مجاناً أو بمقابل يقل عن سعر السلع المماثلة لها فى السوق .

أما المالية الخاصة فتهدف إلى تحقيق الصالح الخاص ، حيث يسعى الأفراد من إنفاق أموالهم إلى اشباع حاجاتهم الخاصة ، كما يقيمون المشروعات والمنشآت بهدف تحقيق الربح. ولكن ذلك لا يعنى أن جميع المشروعات العامة تديرها الدولة دون أن تسعى إلى تحقيق ربح منها ، إذ يمكن للدولة من خلال الإدارة الحديثة ، واتباع نهج الإدارة بالأهداف أن تدير المشروعات الإنتاجية على نحو يحقق الربح لها ، دون أن يجور على الأغراض الأجتماعية الأخرى([7]) .

ومن حيث الأساليب :

لدى الدولة سلطات كبيرة فى الحصول على الإيرادات الإجبارية متمثلة فى الضرائب التى تفرضها وتحصلها ، فلها أن تصادر الممتلكات أو تجبر الأفراد على القيام بالخدمات دون مقابل . ومن هنا يمكن للدولة أن تحدد نفقاتها أولاً ثم تسعى لتدبير الموارد اللازمة لهذه النفقات . وفى المقابل لا يتمتع الأفراد بهذه السلطات، فليس لدى الفرد من فرصة للحصول على الأموال إلا بالعمل ، أو أن يكون وارثاً، أو موهوباً له ، وإلا خضع لطائلة العقاب . وبالتالى فإن مقدرة الفرد المالية والمصادر المتاحة له للحصول على الأموال هى التى تحدد قدرته على الإنفاق .

ومع ذلك فإننا نلاحظ أن المجتمعات القديمة كانت تتيح لبعض الأفراد الحصول على أموال من الغير جبراً عنهم فى صورة إتاوات لحمايتهم من عدوان الغير .

([7]) د. شريف رمسيس تكلا ، : مالية الدولة ، مكتبة سعيد رأفت ، القاهرة ، 1979 ، ص 27

كما أن سلطة الدولة فى الحصول على الإيرادات يحدها حالياً الاعتبارات الدستورية والقانونية التى تكفل حماية حقوق الأفراد وممتلكاتهم ، فليس للدولة أن تفرض الضريبة أو تحصلها إلا بمقتضى قانون يوافق عليه نواب الشعب ، كما أن عقد القرض تحكمه اعتبارات معينة ، وتعوق عملية إصدار النقود مشكلة التضخم وارتفاع الأسعار([8]) . فضلاً عن أن التأميم والمصادرة غير جائزة إلا فى حدود معينة يقررها الدستور ، ولم يتبق من الحصول على الخدمات الإجبارية إلا التجنيد الإجبارى فى معظم الدول .

ومن حيث التنظيم

لما كانت قدرة الأفراد محدودة فى الحصول على الأموال فإن الفرد يحدد إنفاقه على أساس ما هو متاح لديه من أموال ، أى أن الإيرادات هى التى تحدد نفقات الفرد ، وهو الأمر الذى تمليه اعتبارات الحيطة والحذر ، فليس من الفطنة أن يخطط المرء للإنفاق بأكثر مما يمتلك من أموال وإلا وقعت الأزمات . أما حرية الدولة فى أن تحصل على الإيرادات العامة بوسائل متعددة تجعلها قادرة على تحديد نفقاتها أولاً ، ثم تعمل على توفير الإيرادات اللازمة لها من الضرائب والقروض.

ولكن هذا القول لا يصدق فى جميع الحالات ، فالفرد يمكنه أن يزيد دخله ببذل جهد أكبر أو القيام بأعمال إضافية ، كما قد يجد من الأفضل بالنسبة إليه أن ينفق فى الوقت الحالى بأكثر مما لديه من أموال ، على أساس أن لديه فرصة مؤكدة للحصول على أموال إضافية فى المستقبل كميراث متنازع عليه ، أو بسبب التضخم وارتفاع الأسعار، التى تجعل شراء السلعة ولو بالقروض فى الفترة الحالية أفضل من تأجيل شرائها للسنوات القادمة حيث ترتفع أسعارها وتقل القيمة الحقيقية للنقود .

كما أن الدولة مقيدة السلطات فى الحصول على الإيرادات على النحو الذى أوضحناه من قبل ، مما يضطرها إلى ضبط إنفاقها على ضوء المتاح لديها من إيرادات وفق اعتبارات الطاقة الضريبية ، وظروف الحصول على القروض ، ولارتفاع معدلات التضخم ، وغيرها .

([8]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 25.

تعريف علم المالية العامة

للمالية العامة *Public Finance* تعريفات عدة ([9])، حيث تشير فى معناها التقليدى إلى العلم الذى يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة اللازمة لتغطيتها ، أو إلى العلم الذى يدرس الوسائل التى تحصل بها الدولة على إيراداتها ، حتى تتمكن من تغطية نفقاتها . أو هو العلم الذى يبحث فى كيفية توزيع الأعباء العامة على جميع أفراد المجتمع ([10]) .

وتعبر هذه التعريفات عن الفكر التقليدى الذى كان سائداً حتى منتصف القرن التاسع عشر للمالية العامة ([11]) ، باعتبارها العلم الذى يسعى لتحقيق هدف وحيد هو تغطية النفقات العامة من خلال تحصيل الإيرادات العامة ، أى كيفية توزيع الأعباء العامة على مختلف الأفراد .

فالفكر التقليدى لا يرى للمالية العامة سوى غرض مالى ، هو تغطية نفقات الدولة عن طريق الأموال التى تقتطع من أفراد المجتمع ، ويوزع عليهم عبء هذا الاقتطاع توزيعاً عادلاً ، ومن ثم تقف المالية العامة على الحياد ([12]) تجاه حركة الأسواق ، وكيفية ممارسة الأفراد لنشاطهم الاقتصادى ، وما يحصلون عليه من دخل .

والنظر إلى المالية العامة على أنها محايدة هى نظرة واهمة ، إذ يستحيل أن تقتطع الدولة مالاً من الأفراد ، وتعيد إنفاقه بصورة مختلفة عما كان يمكن للفرد أن ينفقه ، دون أن يكون لإيرادات الدولة ونفقاتها تأثير على النشاط الاقتصادى والظروف الاجتماعية للمجتمع ، ولذلك كان تعريف المالية العامة على أنها

([9]) أما لفظ المالية *finance* فقط فيعرف بأنه كل ما يتعلق بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية ، فهو ينصرف إلى الهيئات والمبادىء والأدوات والإجراءات الخاصة بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية فى الاقتصاد ، والتى تحتوى على مدفوعات بالنقد والإئتمان والأوراق المالية ، وكذلك وضع المدخرات النقدية تحت تصرف الأفراد والهيئات العاملة للقيام بالاستثمارات . أنظر : د. محمد دويدار : دراسات فى الاقتصاد المالى ، الاسكندرية 1992 ، ص 8، ص 9

([10]) د. محمود الطنطاوى الباز : أدوات وسياسة المالية العامة ، فى : د. محود الطنطاوى الباز ، ود. طارق محمود عبد السلام : المالية العامة والتشريع الضريبى ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ص 4

([11]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 17، ص 18

([12]) د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز : المالية العامة ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1988 ص8

مجرد نفقات تمولها إيرادات تعريفاً لايتفق مع طبيعة المالية العامة ودورها الحقيقى .

لذا تعرف المالية العامة([13])فى الفكر المعاصر بأنها دراسة لمصروفات وإيرادات الدولة والهيئات العامة على اختلاف أنواعها ، وبيان مدى تأثيرها فى تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى فى الدول ، واستغلال الموارد العامة لتحقيق مختلف الأهداف القومية ([14]). أو هى([15]) العلم الذى يدرس العلاقات الاقتصادية التى تظهر فى العمليات التى ينطوى عليها النظام المالى فى مجال تكوين وتوزيع واستخدام الأرصدة المالية من قبل الدولة فى ظل النظم الاجتماعية والاقتصادية المختلفة.

وهذا التعريف الحديث يبين أن للمالية العامة أغراضاً أخرى غير الغرض المالى ، فهى بجانب كونها تهتم بتمويل النفقات العامة التى تحتاجها الدولة ، إنها تؤثر فى العلاقات الاقتصادية والاجتماعية من خلال وسائلها ([16]) فى الحصول على الإيرادات، وسياستها فى الإنفاق .ولايكتفى بعض الكتاب ([17]) بأن تكون المالية العامة معنية بدراسة كيف تمارس الدولة نشاطها المالى ، وإنما يجب أن تتجاوزه لمعرفة كيف نستخدم أدوات المالية العامة فى إحداث المتغيرات

([13]) تطلق بعض الكتابات على هذا العلم لفظ القطاع العام *public sector* بمعناه الواسع الذى لا يقتصر على المنشآت العامة التى تملكها أو تسيطر الدولة عليها ، وإنما يشير إلى النظام الخاص الذى تستخدم بمقتضاه الدولة ممتلكاتها (بما فيها المنشآت العامة) بما يمكنها من التدخل فى الحياة الاقتصادية بأشكال مختلفة ، أو للتعامل مع المشكلات الاقتصادية الاجتماعية . ومن ثم فإن القطاع العام بهذا المعنى يتناول كل الإجراءات الحكومية التى تؤثر فى الاقتصاد ككل . وهو ما يتفق مع نطاق علم المالية العامة *public finance*

أنظر : *S.A. Sosna: Public Enterprises in Developing Countries, Progress Publishers, Moscow, p. 9*

([14]) د. أنور اسماعيل الهوارى : مبادىء علم المالية العامة ، القاهرة 1997، ص 5، ود. رفعت المحجوب ، : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1975 ص 30

([15]) د. محمود عبد الفضيل ود. محمد رضا العدل ، مبادىء المالية العامة ، مع إشارة خاصة لتطور النظام المالى المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1982 ، ص 22

([16]) د. زكريا محمد بيومى : مبادىء المالية العامة ، الولاء للطبع والنشر بشبين الكوم ، غير محدد سنة النشر ، ص 6

([17]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 5

اللازمة لتحريك الاقتصاد القومى ، والنتائج والعلاقات الاقتصادية التى ينطوى عليها النظام المالى للدولة ، ضمن ما يعرف بالسياسة المالية *Fiscal Policy* ، باعتبارها الأقرب دلالة على الجوانب المختلفة التى يجب أن يشتمل عليها علم المالية العامة .

ويعتبر اصطلاح المالية العامة أوسع نطاقاً من اصطلاح مالية الدولة ([18]) فالمالية العامة تطلق على المصروفات والإيرادات المتعلقة بالهيئات العامةعلى اختلاف انواعها ، فهى تتضمن علاوة على مالية الدولة - بمعناها الضيق - مالية الهيئات العامة والهيئات المحلية ، وبالتالى تعتبر مالية الدولة جزءاً من المالية العامة .

عناصر علم المالية العامة

يتضمن علم المالية العامة عنصرين رئيسيين هما : المالية (أو النشاط المالى) ، والعامة (أو الدولة) . ويساهم التعرف عليهما فى تحديد نطاق علم المالية العامة :

أ- النشاط المالى :

يقصد بالنشاط المالى (أو المالية) العلاقات الاقتصادية التى تترتب على قيام الدولة بخلق أو استخدام الموارد النقدية والأرصدة المالية . أى أن النشاط المالى يتعلق بالقيام بكل أنواع المدفوعات النقدية ، ومنها : الإنفاق الاستهلاكى ، والمرتبات والأجور ، والقيام بالتحويلات النقدية ، وتحصيل الضرائب والرسوم ، واقتراض الدولة ، ومنح الإئتمان للأفراد والهيئات والمشروعات والدول ، والاستثمار ، والتعامل فى الأوراق المالية ، وتكوين المدخرات النقدية وغيرها ([19]).

ب- الدولة

يختص علم المالية العامة بما تقوم به الدولة من نشاط مالى ، وعلى هذا فلا يختص بالنشاط المالى للأفراد أو جهات القطاع الخاص . ويقصد بالدولة فى

([18]) د. محمد حلمى مراد ، ص 3.

([19]) د. محمد حامد دويدار : دراسات فى الاقتصاد المالى ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الأسكندرية ، 1985/1984، ص 7 – 18، ود. محود الطنطاوى الباز ، ص 14

مفهوم القانون العام : الوحدات الحكومية من وزارات وإدارات ومصالح وهيئات عامة قومية ومحلية (كمجالس المحافظات والمدن والقرى ، أومجالس الولايات فى الدول الفيدرالية) . كما يدخل فى نطاق المالية العامة نشاط القطاع العام ، وهى الوحدات ذات الطابع الاقتصادى والتجارى والمالى التى تتولى توزيع أو إشباع حاجات عامة.

علاقة علم المالية العامة بغيره من العلوم

يتصل علم المالية العامة بعدد من العلوم الإنسانية منها :

أ- المالية العامة والاقتصاد

تعتبر الحاجات على اختلاف انواعها محور اهتمام علم الاقتصاد باعتباره علماً يهتم بتنظيم الحاجات الإنسانية على اختلاف أنواعها (عامة وخاصة) على الموارد المحدودة (مشكلة الندرة) ، بينما ينصب علم المالية العامة على دراسة الحاجات العامة وكيفية إشباعها بممارسة جزء من النشاط الاقتصادى والمالى وهو النشاط الاقتصادى والمالى العام . ولذا عرفت الصلة بين العلمين بأنها صلة الفرع (المالية العامة) بالأصل (الاقتصاد) أو صلة الجزء بالكل ([20]).

والتأثير بين علمى الاقتصاد والمالية العامة تأثير تبادلى ، حيث تتأثر مالية الدولة بالأوضاع الاقتصادية ، فزيادة الحصيلة الضريبية مرهونة بزيادة الدخل القومى ، كما أن اختلال الأوضاع المالية يؤثر سلباً على الحياة الاقتصادية ، فعجز الميزانية وتمويلها بالإصدار النقدى الجديد يؤدى إلى زيادة الأسعار وارتفاع معدلات التضخم مما يصيب النشاط الاقتصادى بالكساد ([21]).

ب- المالية العامة وعلم السياسة

بين علم المالية العامة وعلم السياسة صلة مباشرة ([22]) ، فالمشكلات المالية، وخاصة التى تتعلق بفرض الضرائب شديدة الوطأة على المواطنين كانت سبباً لقيام الثورات ، وإنشاء البرلمانات .

([20]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 21

([21]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 25

([22]) *Dalton , H. , principles of public Finance , 1948, p. 3*

ويشهد على ذلك قيام الثورة الفرنسية وإنشاء البرلمان البريطانى، وقد أدى الارتباك المالى الذى حدث فى عهد الخديوى اسماعيل خلال القرن التاسع عشر إلى احتلال مصر عقب أزمة الديون الأجنبية .

كما أن الظروف السياسة ونظام الحكم فى الدولة يؤثر فى ماليتها العامة ، فتزيد النفقات والإيرادات العامة أو تقل ، وتفيض بالتالى الميزانيات أو تحقق عجزاً لأسباب عدة ، من بينها ديموقراطية نظام الحكم أو ديكتاتوريته ، ومدى حسن علاقاته الخارجية ، وتوفيره للحرية اللازمة لانتعاش النشاط الاقتصادى .

والعلاقة بين المالية العامة وعلم السياسة علاقة تبادلية ([23])، إذ تؤثر الأوضاع المالية على الحياة السياسية ، ويبدو ذلك جلياً فى الحملات الانتخابية ، حيث تحتل موضوعات المالية العامة مكاناً بارزاً فى برامج المرشحين ودعاياتهم ، وتكون محوراً للوعود أوالرشاوى الانتخابية التى تتنوع ما بين تقديم الدعم ورفع الأجور والمرتبات إلى تخفيض الضرائب وتيسير سبل الإئتمان .

كما تترجم المالية العامة قدرات السلطات الحاكمة وأهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية . ويتضح ذلك حين يعمل النظام الحاكم على خدمة طبقة اجتماعية على حساب الطبقات الأخرى ، فحين ينحاز إلى الطبقات الفقيرة أو الطبقات العاملة يصاغ النظام الضريبى بشكل يساعد على تقليل الفوارق الاجتماعية ، وتزداد النفقات الإدارية والاجتماعية ، والعكس حين ينحاز النظام الحاكم إلى الطبقة الغنية يزاد العبء الضريبى على الطبقات الأخرى ، وتزاد نفقات المرافق العامة التى تساهم فى مزيد من الاستثمار .

ويحدد المذهب السياسى للدولة اتجاهات المالية العامة فيها ؛ فالدولة التى تتبع المذهب الرأسمالى وتعنى بالحرية الفردية ، تميل إلى تحديد حجم ونوع الخدمات العامة التى تقدمها للأفراد ، ويقتصر دور الضرائب على تغذية الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة (الدور المالى فقط).

أما الدول التى تتبع المذهب الاشتراكى وتهتم بالعدالة الاجتماعية فتزيد من حجم ونوع الخدمات العامة التى تقدمها للأفراد ، وتتجاوز الضرائب دورها

([23]) د.شريف رمسيس تكلا ، ص 21، ص 22

المالى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تهدف إلى تقريب الفوارق بين الطبقات وتحقيق العدالة الاجتماعية .

جـ - المالية العامة والقانون

بين المالية العامة والقانون صلة وثيقة ، حيث ينظم القانون سلطات الدولة فى الحصول على الإيرادات العامة ، ويضع القواعد التى تكفل عدم الإسراف فى النفقات العامة ، وبما يضمن العدالة فى تحمل الأعباء العامة ، دون الإخلال بحقوق الأفراد وأموالهم . كما تصاغ برامج الدولة الاقتصادية فى صورة تقديرات كمية للإيرادات والنفقات العامة خلال سنة مقبلة تعرف بالموازنة العامة للدولة التى لايمكن تنفيذها إلا بعد صدورها بقانون.

ولقد كانت المالية العامة لفترة طويلة فرعاً من القانون الإدارى أو القانون العام يعرف بالتشريع المالى ، ثم استقل عنه، بعد الاعتراف بذاتيته التى تميزه عن قواعد القانون العام ([24]) ، وأصبحت له قوانينه الخاصة به ، كالقوانين الضريبية ، وقانون الموازنة العامة للدولة .

ولقد تضمنت دساتير الدول المختلفة عدداً من القواعد التى يلزم مراعاتها لتنظيم مالية الدولة[25]. ويكفى أن الدستور قد وضع الضوابط التى تنظم مالية الدولة ، فقد تضمنت الدساتير عدداً من القواعد التى يتعين الالتزام بها ، ومنها 1- رقابة البرلمان على الميزانية العامة للدولة ، منذ أن يعد مشروع الموازنة العامة من الحكومة ليقدم إلى السلطة التشريعية بها ، لمناقشته وإقراره كقانون ، وانتهاء بالرقابة على تنفيذ هذا القانون سواء بالمناقشات وغيرها من أدوات الرقابة التى يمكلها عضو البرلمان خلال السنة ، ثم بالنظر فى الحساب الختامى

([24]) د.زين العابدين ناصر ، ص 4، ص 5

[25] ولقد تضمنت الدساتير المصرية المتعاقبة هذه القواعد ، وآخرها الدستور الصادر عام 2014 ، حيث نصت المادة 38 منه على أن: يهدف النظام الضريبى وغيره من التكاليف العامة إلي تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون. ولا يجوز تكليف أحد آداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا فى حدود القانون.ويراعى فى فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. ...

للميزانية فى نهاية سنتها المالية للحكم على مدى التزام الحكومة بقانون الميزانية ، ومدى استجابته لحاجات المواطنين وطموحاتهم.

2- التأكيد على أن إنشاء الضرائب ،وتعديلها والغاءها لايكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من آدائها فى غير الأحوال المبينة بالقانون .

3- ينظم القانون القواعد الأساسية لجباية الأموال العامة ، وإجراءات صرفها .

4- لا يجوز للسلطة التنفيذية عقد قروض ، أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة فى فترة مقبلة إلا بموافقة البرلمان.

ومن ثم فإن الارتباط بين المالية العامة والقانون هو ارتباط يتعلق بالشكل والموضوع ، فمن حيث الشكل تتخذ معظم القواعد التى تحكم المالية العامة شكل القانون بمعناه الواسع الذى يدخل فيه القواعد والقرارات الإدارية ، ومن حيث الموضوع فإن كلاً من القانون والمالية العامة يرميان إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ([26]) .

د ـ المالية العامة والإحصاء

وللمالية العامة صلة بعلم الإحصاء باعتبار أن البيانات الإحصائية تساعد فى تحديد السياسة المالية وتقييمها ، وتحليل النفقات العامة والإيرادات العامة .

كما تساعد البيانات الإحصائية المتعلقة بعدد السكان وحجم الدخل وطبيعة الأنشطة المختلفة وغيرها من المعلومات فى تحديد توجهات الانفاق العام ومصادر إيرادات الدولة فى السنوات التالية([27]).

وقد زاد الاهتمام بالبيانات الإحصائية ، والمعلومات عموماً، فى دراسة المالية العامة باعتبارها إحدى الوسائل التى تعين على سلامة الحكم على الوضع المالى للدولة .

هـ المالية العامة وعلم النفس

([26]) د. شريف رمسيس تكلا، ص 20

([27]) د. زين العابدين ناصر ، ص 35

تساعد معرفة علم النفس على توضيح الكثير من مسائل المالية العامة التى لها اتصال بسلوك الإنسان ، كالضرائب مثلاً، وما يرتبط خاصة بموضوعات التهرب الضريبى ونقل العبء وتجنب الضريبة وغيرها ، بل إن هناك من الدراسات التى تهتم ببحث علم نفس الممولين الخاضعين للضرائب .

و- المالية العامة وعلم الاجتماع

يتصل علم المالية العامة بعلم الاجتماع ، وذلك حين تؤثر الإجراءات والسياسات المالية على طبقات المجتمع ؛ فالضريبة التصاعدية تهدف إلى تقليل الفوارق بين الطبقات ، كما يقر التشريع الضريبى منح الممولين خصومات مقابل الأعباء العائلية بقدر حالة الشخص الاجتماعية ، وخصومات أخرى لضمان حد أدنى للمعيشة .

كما يساهم الإنفاق فى تقديم الدعم والإعانات للطبقات الفقيرة ، وفى إنشاء المرافق العامة ،وتهيئة البنية الأساسية لتشجيع الاستثمار وزيادة الدخول .

ز –المالية العامة وعلم التاريخ

تعتبر دراسة التاريخ نبراساً للمهتمين بعلم المالية العامة ، يستدلون منه على أصول هذا العلم ، ومبادئه ، وتطور أشكال الإيرادات ، وصور النفقات العامة ، وذلك لتفهم الظروف التى أدت إليها ، وإمكانية تطورها بما يتفق مع الظروف والأوضاع المعاصرة . فمن يقرأ التاريخ يمكنه التعرف على تطور نظم الضرائب ، منذ العصر الفرعونى وحتى الآن ، كما يتبين تطور أشكالها ، وطرق تحصيلها ، وأصول الضمانات القانونية التى تحيط بها ، بجانب التعرف على الإنفاق العام عبر التاريخ ، وتطور أسس الموازنة العامة على ضوء الوقائع التاريخية التى أثرت فيها .

ولا يقتصر الأمر على قراءة التاريخ لمجرد النظر ، بل إن دروس التاريخ تزود المهتمين بالمالية العامة بتجارب الدول التى عانت من مشكلات العجز المالى ، وعدم ترشيد الإنفاق ، وأثر الزيادة غير العادلة فى فرض الضريبة على إثارة التوترات والاضطرابات، والأوضاع الخاصة بالمالية العامة فى زمن الحروب والأزمات.

خطة الدرسة

نتناول دراسة المالية وذلك من خلال الأبواب الأربعة التالية :

الباب الأول : دور الدولة فى إشباع الحاجات العامة .

الباب الثانى : النفقات العامة .

الباب الثالث : الإيرادات العامة .

الباب الرابع : الموازنة العامة .

الباب الأول
دور الدولة فى إشباع الحاجات العامة

تمهيد وتقسيم

تختص الدولة بإشباع الحاجات العامة ، لأنها أقدر من الأفراد أو القطاع الخاص على القيام بذلك ، نظراً للطبيعة الخاصة لهذه الحاجات ، وأهميتها بالنسبة للمجتمع .

وتتعدد الحاجات العامة وتتنوع باختلاف الزمان والمكان ، وتبعاً لدرجة تطور المجتمع ، ويتسع نطاقها ليشمل حاجات أخرى، تعرف بالحاجات المستحقة *Merit Wants* كالحاجة إلى التعليم والحاجة إلى الصحة ، والتى يمكن للفرد أن يشبعها بنفسه ، أو يتولى القطاع الخاص أمر إشباعها بمقابل ، ولكن الدولة تتدخل ، وتقوم بمهمة إشباع هذه الحاجات أو توفير قدر معين من إشباعها نظراً لأهميتها للمجتمع .

ويتأثر حجم تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى ونطاقه بالنظام الاقتصادى والسياسى والأفكار التى تعتنقها ، وبالوظيفة التى تقوم بها تجاه المجتمع ، مما يؤثر بالتالى على دورها فى إشباع الحاجات العامة .

ونتناول فى هذا الباب النشاط الاقتصادى للدولة وأثره فى إشباع الحاجات العامة ، وذلك فى فصلين ، نخصص أولهما لدور الدولة فى النشاط الاقتصادى ، والثانى للحاجات العامة , وذلك على النحو التالى :

الفصل الأول
دور الدولة فى النشاط الاقتصادى

تقسيم

مر دور الدولة الاقتصادى بعدة مراحل عبر التاريخ ، وكان لكل مرحلة منها تأثيره على مالية الدولة ، وقد تأثرت مصر كغيرها من الدول بهذا التطور .

ونبين ذلك فى مبحثين ، نخصص أولهما لتطور الدور الاقتصادى للدولة بوجه عام ، ونبين مدى تأثر مصر بذلك التطور فى المبحث الثانى :

المبحث الأول

تطور الدور الاقتصادى للدولة

للدولة مكانها ودورها الاقتصادى منذ بدء التاريخ ، ولكن هذا الدور يتسع أو يضيق تبعاً للأفكار الرائجة والسياسات المتبعة .

المراحل المختلفة للدور الاقتصادى للدولة

أثرت الأفكار المختلفة عن نشأة الدولة وعلاقتها بالأفراد فى تحديد الدور الاقتصادى للدولة، فى كل من النظام الرأسمالى ، والنظام الاشتراكى ، ويمكن أن نميز فى هذا الصدد بين خمسة مراحل متميزة([28])، هى :

1- **مرحلة نشأة النظام الرأسمالى :**كان للدولة فى المرحلة الأولى من نشأة الرأسمالية الدور الأساسى فى تهيئة المناخ للحرية الاقتصادية من خلال([29]) التدخل المباشر بإقامة المشروعات وتحمل مخاطرها حتى تصبح منتجة ، أو بالتدخل غير المباشر عن طريق مجموعة الإجراءات التى تستهدف تشجيع تكوين وتراكم رأس المال والتوسع فى النشاط الصناعى وتخفيض تكلفة الإنتاج وتسويق المنتجات .

ومن أهم هذه الإجراءات القوانين التى تحترم وتصون الملكية الفردية ، والإعفاءات الضريبية والامتيازات التى تمنحها الدولة للمشروعات الفردية .

2- **الدولة الحارسة** :بعد أن تهيأت الدولة للنظام الرأسمالى ، وبدأت المنشآت الفردية فى العمل بكثرة ، أصبح من الملائم أن تتوافر ظروف المنافسة التى توجب عدم تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى ، وأن يترك العنان لمنشآت القطاع الخاص لأن تتنافس فيما بينها ، وفق آليات العرض والطلب التى يحددها نظام السوق ، على أن تكون وظيفة الدولة هى تحقيق الاستقرار والأمن الداخلى

([28]) د. محمود عبد الفضيل ود. محمد رضا العدل : مبادىء المالية العامة ، مع إشارة خاصة لتطور النظام المالى المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1982، ص 15– ص 19

([29]) د.السيد عبد المولى : المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993، ص 33

والدفاع ضد العدوان الخارجى ، بما يعرف بالدولة الحارسة ، مع السماح لها بأن تزاول بعض الأنشطة التى لاتدر ربحاً ولكنها ضرورية للمجتمع ككل ، مثل إقامة المشروعات العامة ، والمرافق الأساسية كالطرق والكبارى ، وتوصيل المياه والكهرباء .

وكانت المالية العامة فى هذه المرحلة تقوم بالدور الحيادى (المالية المحايدة) التى يقتصر دورها على توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة ، مع ضرورة أن يكون حجم النفقات العامة منخفضاً إلى أدنى حد ممكن ، والمحافظة على توازن الميزانية العامة، دون أن يكون للمالية العامة دور فى التدخل فى النشاط الاقتصادى ، تاركة لقوى السوق العمل على التوازن التلقائى للاقتصاد القومى فى مواجهة دورات الانكماش والركود التى يتعرض لها الاقتصاد بحيث تتمكن هذه القوى وحدها من الوصول إلى التشغيل الكامل

وترتب على هذه النظرة أن تبنت المالية العامة التقليدية ضرورة أن لا تحتفظ الدولة لنفسها إلا بأقل قدر ممكن من الوظائف ، وعليها أن تحجم عن التدخل فى الشئون الاجتماعية والاقتصادية ، وليس للمالية العامة من دور سوى توفير الموارد العامة لتغطية النفقات اللازمة للقيام بوظائف الدولة الأساسية، وهى الدفاع الخارجى وحفظ الأمن الداخلى والقضاء والقيام ببعض الأشغال العامة كإنشاء الطرق التى لايقدم الأفراد عليها لأنها لا تغل ربحاً .

وتجد هذه الإيرادات العامة مصدرها الأساسى فى الضرائب الإجبارية ، والقروض العامة التى تسددها الدولة أيضاً بالضرائب ([30])، وكأنها ضرائب مدفوعة مقدماً .

وعلى الدولة أن تعمل على توزيع الأعباء العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً ، لذا ترفض المالية العامة التقليدية فكرة التضخم كوسيلة لتوزيع الأعباء العامة .

وكان التقليديون قبل عقد الثلاثينيات فى القرن الماضى -الذى شهد الكساد الكبير - ينظرون إلى النفقات العامة الحكومية على أنها وسائل لتمويل الأنشطة الحكومية التى ينتفع بها مباشرة ، وأن الضرائب المحايدة هى الوسيلة الوحيدة

([30]) *S.K. Singh, op. cit., p. 5 and p. 10*

لهذا التمويل ([31]) ، ويجب الحفاظ على توازن الميزانية سنوياً ، ومن ثم كان الموضوع الرئيسى للمالية العامة التقليدية هو انعكاسات الرفاهية على الإنفاق الحكومى والتوزيع العادل للعبء الضريبى والحدث الضريبى ، دون النظر لدراسة أى آثار متوقعة للضرائب والإنفاق على مستوى أو معدل الدخل القومى ([32]) .

3-الدولة المتدخلة

إن الكساد الكبير الذى عم العالم خلال الفترة من 1921 -1931وما نتج عنه من بطالة هائلة أفقدت الثقة فى مقدرة الاقتصاد على تحقيق التوازن الذاتى الذى تعتقده النظرية التقليدية ، وكان لمؤلف كينز أثره فى نقد هذه النظرية ، واثبات وهم التوازن التلقائى ، وضرورة أهمية تدخل الدولة لتعويض النقص فى الطلب الكلى الفعلى ، حتى يمكن الحد من البطالة وإعادة الانتعاش إلى الاقتصاد القومى .

ويتكون الطلب الكلى الفعلى من الطلب الكلى على الاستهلاك والطلب الكلى على الاستثمار والطلب الحكومى على السلع والخدمات . ويعتبر الطلب على

([31]) يمكن التعرف على هذه النظرة التقليدية بصورة أوضح فى كتاب دى فيتى دى ماركو ، حين يقول :" كانت الضرائب ينظر إليها على أنها نوع من المطر الغزير (أو الوابل *hail*) الذى ينزل فيحطم جزءاً من المحصول ، ومن ثم لم تدرس استخدامات الضرائب بعد دفعها ،على خلفية الاعتقاد بأنه يصاحب الضرائب انكماش فى عرض السلع المتاحة ، وما يترتب على هذه المقدمة المنطقية الخاطئة من خطأ".

" Taxes were regarded as a sort of hail that destroys part of the crop . therefore the use to which tax was put m after its payment , was not studied at all .The consequence was that taxes were regarded , without further ado m as being as accompanied by a contraction in the supply of available goods , with all the mistaken consequences of this mistaken premise".

راجع : *Antonio de Viti de Marco : First principles of Public Finance, English translation p. 84*

([32]) *S.K. Singh: Public Finance in Developed and Developing Countries , op. cit. p. 7*

الاستهلاك ثابتاً تقريباً ، بعكس الطلب على الاستثمار الذى يتغير بسرعة ، فإذا نقص الطلب على الاستثمار انخفض الإنتاج ، وتفشت البطالة الإجبارية ، الأمر الذى يوجب تدخل الدولة بالإنفاق العام لتعويض النقص فى الطلب على الاستثمار ، حتى يستعيد الجهاز الإنتاجى عافيته ، فيزيد الإنتاج ، ويزيد الطلب على العمال .

ومن ثم يكون تدخل الدولة ضرورياً للتأثير على النشاط الاقتصادى ، مستخدمة فى ذلك أدوات المالية العامة ، لإنعاش الاقتصاد القومى .

ويعنى ذلك التخلى عن فكرة حيادية المالية العامة ، والتسليم بضرورة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى .

ولم تعد الميزانية العامة ميزانية مالية فحسب ، أى هدفها الوحيد جباية الضرائب لتغطية النفقات العامة ، ولكنها أصبحت ميزانية اقتصادية هدفها تنسيق وتوجيه الاقتصاد القومى نحو أهداف الدولة التى ترسمها فى خطة اقتصادية عامة ([33]) .وهكذا ظهرت الدولة المتدخلة ، وأصبح للدولة دور فى النشاط الاقتصادى عن طريق المالية العامة ([34])، فالضرائب بجانب كونها مورداً مالياً يمكن أن تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية كأن تشجع على إقامة المشروعات من خلال منح المزايا والإعفاءات الضريبية ، كما تساهم فى إعادة توزيع الدخل بين الفقراء والأغنياء .

4- الدولة المنتجة

أعقب الحرب العالمية الثانية انتشاراً للأفكار الاشتراكية على نطاق واسع ، ولم يعد دور الدولة قاصراً على التدخل المحدود لإعادة التوازن الاقتصادى والاجتماعى المختل بفعل المنافسة ، وإنما اعترف للدولة بدورها فى الإنتاج والتوزيع وفق برامج وخطط تضعها لصالح المجتمع ، ومن ثم أصبحت الدولة المنتجة تنافس القطاع الخاص فى وظيفته الإنتاجية والتوزيعية .

وبانشار المذهب الاشتراكى توسع دور الدولة باتباع طريقة التخطيط المركزى لإدارة الاقتصاد القومى فى الدول الاشتراكية ، مما جعل للمالية العامة

([33]) د. محمد دويدار ، ص 36

([34]) د. أنور إسماعيل الهوارى ، ص 10 –ص 14

دوراً كبيراً ، وأصبح للقطاع العام سيطرته على حساب القطاع الخاص ووظفت المالية العامة توظيفاً يقوم على توفير الموارد المالية للدولة وفقاً لخطة قومية لتوزيع الناتج الاجتماعى والدخل النقدى لمواجهة متطلبات الإنتاج والاستثمار القومى وغير ذلك من الحاجات الجماعية ، واختفت بذلك المالية العامة المحايدة .

ولم تعد الدولة مسئولة فقط عن التوازن الاقتصادى والاجتماعى كما هو الحال فى الدولة المتدخلة ، بل أصبحت تقوم أساساً بالإنتاج والتوزيع كما تحددها الخطة العامة الاقتصادية والاجتماعية . وأصبحت الميزانية العامة جزءاً من الخطة القومية ، ومن ثم أصبحت الكميات المالية التى فى حوزة الدولة تتطابق إلى حد كبير مع الناتج القومى والإنفاق القومى ، وتشكل أدوات أساسية فى الخطة المالية ، والتى تمثل مع الخطة العينية الجانبين المتكاملين للخطة القومية ، وبذا أصبحت المالية العامة مالية تخطيطية([35]) .

كما فقدت فكرة أسبقية النفقات العامة أهميتها ، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد فى ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومى ، وفى ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها ، فلا أسبقية إذن للنفقات على الإيرادات ، والعكس ، وإنما الأسبقية للأهداف والإمكانيات القومية ، مما ترتب عليه قبول فكرتى العجز والفائض فى الموازنة . بل أخذت بعض الدول بقاعدة أولوية الإيرادات .

5- دولة الرفاهة

بوصول الأحزاب ذات البرامج الاشتراكية الديموقراطية للحكم فى العديد من البلدان الغربية ، مثل السويد والنرويج وبريطانيا ظهر ما يمكن تسميته بالدولة الكفيلة ، أو دولة الرفاه *the welfare state* .

ويشير مفهوم الرفاه إلى مجموعة برامج الرعاية الاجتماعية التى توفر الأمان الاقتصادى للمواطنين الذين لايحصلون على دخول تضمن لهم مستويات معيشية كريمة ، وذلك من خلال منحهم إعانات أو منافع من موازنة الدولة ،

([35]) د. السيد عبد المولى ، ص 41

تتمثل إما فى إعانات مباشرة (مبالغ نقدية) ، أو خدمات صحية وتعليمية مدعومة ، أو سلع غذائية بسعر أقل من سعر السوق (نظام البطاقات) .

وتوجه هذه البرامج أساساً إلى الفئات الفقيرة والضعيفة ، كالأسر الكبيرة العدد محدودة الدخل ، وكبار السن ، والأطفال ، والمعاقين .

وكانت المانيا من أوائل الدول التى طبقت برامج الرفاه الاجتماعية ، وذلك فى عام 1883 ،على نطاق واسع ، لا يقتصر على الفقراء والضعفاء ، فقد منحت الطبقة العاملة تأميناً صحياً ضد المرض ، وتلاه منح معاشات التقاعد.

ثم أخذت هذه البرامج تنتشر فى معظم الدول الصناعية متأثرة بالأفكار الاشتراكية ([36]).

وتلقى هذه البرامج عبئاً إضافياً على الموازنة العامة للدولة ، من ناحية تحمل الدولة بنفقات لتنفيذ هذه البرامج ، مما يتطلب البحث عن موارد إضافية لتمويلها .

إنهيار الدول الاشتراكية وإعادة النظر فى دور الدولة

شهد العالم خلال الثلث الأخير من القرن العشرين إنهيار الاتحاد السوفيتى وتفسخ جمهورياته ، وتلاه معظم الدول الاشتراكية التى كانت تدين بمذهبه . وأخذت هذه الدول تتحول إلى نظام السوق ، وتتخلى عن الاقتصاد القائم على التخطيط المركزى ، لتفسح مكاناً أكبر للقطاع الخاص ، على حساب القطاع العام .ومن ثم تقلص دور الدولة فى النشاط الاقتصادى بعد أن كان مسيطراً عليه ، وبدأت هذه الدول تنتهج سياسات مالية واقتصادية جديدة ، تتوافق مع هذا الدور ، من أهمها تعديل نظمها الضريبية ، وتعديل برامج إنفاقها .

دور الدولة فى ظل العولمة

([36]) وكانت بريطانيا _ على سبيل المثال _ قد طبقت فى عام 1948 نظام العلاج المجانى للجميع ، كما بدأت الولايات المتحدة تطبيق نظام الضمان الاجتماعى منذ عام 1935لتقديم المساعدة إلى كبار السن وفاقدى البصر والأطفال القصر ، ثم امتد نطاق هذا الضمان ليشمل منح الرعاية الصحية لكبار السن والعناية بالأسر منخفضة الدخل . ولكن اعتباراً من أوائل التسعينات أخذت حكومة الرئيس الأمريكى السابق كلينتون فى ترشيد هذه البرامج ، وإحلال نظام توفير فرص العمل بدلاً من الإعانات النقدية ، وتخفيض الحالات الى يمكن أن تستفيد من برامج الرفاه.

تتجه الاقتصاديات العالمية نحو الانفتاح على العالمية ، بما يعرف بالعولمة *Globalization* ، والتى تعنى فتح أسواق الدول أمام المستثمرين والسلع الأجنبية للنفاذ دون قيود ، لإطلاق المناخ التنافسى بين المشروعات الوطنية والأجنبية بما يضمن تقديم أجود السلع والخدمات بأفضل الأسعار للمستهلك .(37)

وتوقع الاقتصاديون أن تعانى من هذه السياسة الدول النامية لعدم قدرتها على المنافسة الفاعلة فى وجه تيارات السلع والخدمات التى تتدفق من الدول المتقدمة ،والتى تسيطر عليها الشركات دولية النشاط *Multinational Corporations* ، ولذلك انعكاسات سلبية على مكونات المالية العامة فى الدول النامية ، حيث تقل الإيرادات العامة التى يمكن تحصيلها من الضرائب ، وذلك إما بسبب التخفيض الضريبى الذى تضطر إليه هذه الدول لتشجيع جذب المشروعات الأجنبية إليها ، أو للوفاء بالتزاماتها وفق الاتفاقيات الدولية ، أو لانحسار بعض أوجه النشاط الاقتصادى عنها ، أو للتوجه نحو الاقتصاد الرقمى *Digital Economy* ، ومزاولة التجارة الالكترونية *E.Commerce*

وعلى الدول النامية أن تبذل جهوداً كبيرة للتعامل مع الظروف التنافسية التى تخلقها العولمة ، والتى لا تكون فى الغالب لصالحها ، بحيث تلعب الدولة دوراً أكبر فى تشجيع القطاع الخاص على تطوير آدائه بما يحسن من جودة منتجاته ، ويجعلها قادرة على مقاومة منافسة المنتج الأجنبى داخل بلاده ، والحصول على فرص تصديرية فى الخارج .

الاعتراف بدور الدولة الاقتصادى فى جميع المراحل

كشف تقرير التنمية الصادر عن البنك الدولى عام 1997 أن من أولى وظائف الدولة القيام على وضع نظام قانونى والمحافظة على السياسات غير المشوهة للبيئة والاستثمار فى الخدمات الاجتماعية الأساسية والبنية الأساسية وحماية الطبقات المعرضة للخطر وحماية البيئة .

---

(37) *United Nations, department of Economic and Social Affairs : Globalization and new challenges of Public Finance : Fiscal management m transparency and accountability, Report of the meeting of the Group of Experts , Rom,28- 30 Nov. 2001*

فللدولــة دور أساســى فــى النشــاط الاقتصــادى ، مهمــا كــان نظامهــا الاقتصـادى ، وسـواء كانت دولـة متقدمـة أو دولـة ناميـة ، إذ تعمل الدولـة علـى تهيئة الأسس التنظيمية للأسواق من خلال وضع القواعد القانونيـة التـى تكفل الحريـة والأمـان ، لأن الـدول التـى تفتقد مثـل هـذا الـدور ترتفـع فيهـا معدلات الجريمة والعنف وعدم احترام النظام القضائى مما يزيد من تكلفة المعاملات .

وفى الوقت ذاته ، تظل الدول النامية فى حاجة إلى تدخل الدولـة للقيام ببناء الهياكـل الأساسـية والقطاعـات الصـناعية اللازمـة للإنتـاج ، ولتحقيـق التـراكم الرأســمالى مــن خــلال الحــد مــن الاســتهلاك وتشــجيع الإدخــار ، وتوجيــه المشروعات الخاصة لاتخاذ نمط سلوكيات معينة للإنتاج والأثمان تتفق وخطة التنمية الاقتصادية للدولة التى يحتل القطاع العام مكانة كبيرة فيها ، بجانب دور الدولة فى توفير الخدمات الاجتماعية الأساسية كالتعليم والصحة لتكوين رأس المال الإنسانى ([38]).

وعلـى هذا الأسـاس يمكـن تحديـد الوظـائف الماليـة للدولـة([39]) فـى الوظـائف الثلاثة الآتية :

1- **الوظيفة التخصيصية** ***Allocation*** :

تتدخل الدولة فى تخصيص الموارد لمواجهة قصور جهاز السوق عن هذا التخصيص فى بعض الحالات ، وخاصة بالنسبة للسلع العامة*public goods* ، وهى السلع التى تشبع حاجة عامة (كالحاجة إلى الأمن أو الدفاع أو العدالة) والتى تقوم الدولة بمهمة إشباعها.

ونظـراً لأن المـوارد الاقتصـادية فـى مجوعهـا محـدودة بطبيعتهـا فـإن مـا يخصص منها لاشباع الحاجات العامة لا بد وأن يكون محدوداً كذلك . ونتيجة لذلك تنشأ مشكلة توجيه الموارد المحدودة لإشباع أكبر قدر من الحاجات العامة والفرديـة . وهـذه مشـكلة اقتصـادية يتطلـب مواجهتهـا حسـن اسـتخدام المـوارد وتوجيهها وتوزيعها بين مختلف الاستخدامات والأغراض.

([38]) د. السيد عبد المولى ، ص 42

([39]) د. حمدى أحمد العنانى : اقتصاديات المالية العامة فى ظل نظم المشروعات الخاصة ، الدار المصرية اللبنانية ، القاهرة ، 1987، ص 57- ص 58

.2-**الوظيفة التوزيعية *Distribution*** :تقوم الدولة بالعمل على توزيع الدخل القومى للقضاء على تفاوت الدخول وخاصة فى المجتمعات الرأسمالية التى يمنح الأفراد حرية كبيرة فى العمل والإنتاج.

ففى ظل الاعتماد على اقتصاديات السوق يتم توزيع الدخل القومى بين عناصر الإنتاج المختلفة على أساس المنافسة ، حيث يتحدد كل عنصر من عناصر الانتاج على أساس العرض والطلب فى السوق . وهو ما يعرف بالتوزيع الأولى للدخل .

ويتسم هذا التوزيع بعدم العدالة أو بالتفاوت الشديد بين الأفراد الذين يملكون رأس المال والأفراد أو ذوى المهارات العالية التى تمكنهم من الحصول على دخول مرتفعة ، وبين الأفراد ذوى الدخل المنخفض من العمال والعجزة والمرضى وغيرهم . ومن هنا تتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخول على أساس عادل لتخفيف التفاوت بين الطبقات ([40]).

3-الوظيفة الاستقرارية *Stabilization*

يتعرض الاقتصاد لتقلبات دورية ([41])، ما بين الركود أو الانكماش ، والرواج أو الانتعاش ، ويتأثر بهذه الدورات المنتجون والمستهلكون سلباً وإيجاباً .

وتتدخل الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادى ، وخاصة فى حالات الركود والانكماش ، حيث تعمل بشكل أساسى على المحافظة على مستوى التشغيل وعلى مستوى الأسعار ،وذلك للحد من البطالة ، وتخفيض معدلات التضخم عن طريق مختلف السياسات الاقتصادية ، ومن بينها السياسة المالية .

وهذه الوظائف الثلاثة تقوم بها الدولة فى أى مرحلة ، وبغض النظر عن مذهبها السياسى أوالاقتصادى ، ولكن بدرجات متفاوتة .

المبحث الثانى

تطور دور الدولة الاقتصادى فى مصر

([40]) د. أمينة عز الدين ، ص 20، ص 21

([41]) د. حمدى أحمد العنانى : ص 60

مرت مصر خلال تاريخها الطويل منذ عصر الفراعنة وحتى الآن بمراحل مختلفة لدور الدولة فى النشاط الاقتصادى ، وسنقصر الحديث على العصر الحديث([42]) الذى يبدأ من نهاية حكم المماليك وبداية عهد محمد على وحتى الآن :

وقد شهدت مصر خلال فترة حكم المماليك ظروفاً مشابهة لعصر سيادة الإقطاع فى أوربا من حيث ضعف السلطة المركزية واختلاط مالية الدولة بالمالية الخاصة لأمراء المماليك ، فلم تتدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية ، إلى أن قام محمد على بتأميم الأراضى الزراعية ، واتخاذ الإجراءات التى تنظم القطاع الزراعى وتضمن تحويل فائضه إلى الدولة . ومن ثم تدخلت الدولة فى النشاط الاقتصادى بالقيام بمشروعات الرى الكبرى والصناعات الحربية وزادت النفقات العامة فى عهد أبنائه إلى وقعت مصر فريسة للاحتلال البريطانى .

واندمج الاقتصاد المصرى فى فترة الاحتلال بالاقتصاد البريطانى باعتبار مصر إحدى المستعمرات ، فأعطيت الأولوية الكاملة لزراعة القطن لتزويد صناعة الغزل والنسيج البريطانية بالمواد الأولية ، وتم الاعتراف بالملكية الفردية لإتاحة الفرصة للبنوك والشركات الأجنبية للتملك والسيطرة على الاقتصاد المصرى ، كما ساد الاقتصاد النقدى بدلاً من الاقتصاد السلعى ، فكانت الدولة فى فترة الاحتلال تقوم بالوظيفة الحارسة .

ونظراً للظروف التى مرت بها البلاد خلال الحربين العالميتين (الأولى والثانية) ، وما أدت إليه من تقلص الواردات السلعية من الخارج وارتفاع أسعار القطن ، فقد قامت الرأسمالية المصرية ممثلة فى بنك مصر الذى أسسه الرائد طلعت حرب ، وما تبعه من قيام بعض المشروعات الصناعية ، وخاصة فى مجال الغزل والنسيج وقطاع الأغذية .

وقد شهدت تلك الفترة تدخلاً من الدولة لحماية الرأسمالية الوطنية والصناعات الناشئة ، وذلك بوضع الإطار التنظيمى المتمثل فى إصدار التعريفة الجمركية 1930، وقانون ضرائب الدخل 1939 والضريبة على التركات 1944 والضريبة العامة على الإيراد 1949 .

([42]) اعتمدنا بصفة أساسية على : د. السيد عبد المولى و د. حازم الببلاوى ، ص 9 – ص 12

ثم خرجت مصر من الحرب العالمية الثانية لتواجه مشكلتى الاستقلال السياسى والاقتصادى ، فكان لها الاستقلال السياسى بقيام ثورة 23 يوليو 1952 ، وخروج الإنجليز من مصر وفق معاهدة الجلاء عام 1954 ، وفى غمرة التخلص من الاستعمار الأجنبى بدأت مصر الاتجاه نحو استقلالها الاقتصادى منذ 1957 ببرامج التصنيع الخمسية وتمصير الشركات الأجنبية (البريطانية والفرنسية والبجيكية) على أثر الاعتداء الثلاثى على مصر . وهكذا نشأ القطاع العام فى مصر ، وقامت المؤسسة الاقتصادية للإشراف على إدارة المشروعات الجديدة الى آلت إلى الدولة إدارتها.

وفى سنة 1960 تحول برنامج التصنيع إلى خطة خمسية للسنوات 1960-1965 ، ولم يمض وقت طويل حتى تم تأميم معظم المشروعات فى مصر خلال عامى 1960-1961 ، واعتنقت مصر مذهباً عرف بالاشتراكية العربية أو التطبيق العربى للاشتراكية ، وقدر الدستور هذا التحول مقرراً أن نظام الدولة الاقتصادى هو النظام الاشتراكى([43]) .

وقد استتبع ذلك اتباع أسلوب التخطيط القومى لاحداث التنمية الاقتصادية ، وإدارة الاقتصاد القومى وقيام القطاع العام . وحققت الخطة الأولى معدلات

([43]) كان الدستور المصرى الصادر 1971) قد أكد ، قبل تعديلاته الأخيرة عام 2007، النظام الاشتركى فى أكثر من مادة من مواده ، حيث نصت المادة الأولى منه على أن " جمهورية مصر العربية دولة نظامها اشتراكى " ، ونصت المادة 4 على أن " الأساس الاقتصادى لجمهورية مصر العربية هو النظام الاشتراكى الديموقراطى القائم على الكفاية والعدل " والمادة 23 على أن :" ينظم الاقتصاد القومى وفقاً لخطة شاملة " ، والمادة 24 على أن " يسيطر الشعب على كل أدوات الإنتاج ، وعلى توجيه فائضها وفقاً لخطة التنمية التى تضعها الدولة " ، والمادة 30 على أن " الملكية العامة هى ملكية الشعب ، وتتأكد بالدعم المستمر للقطاع العام ، ويقود القطاع العام التقدم فى جميع المجالات ، ويتحمل المسئولية الرئيسية فى خطة التنمية " ، وأخيراً نصت المادة رقم 179 من الدستور على أن " يكون المدعى الاشتراكى مسئولاً عن اتخاذ الإجراءات التى تكفل تأمين حقوق الشعب وسلامة المجتمع ونظامه السياسى والحفاظ على المكاسب الاشتراكية والتزام السلوك الاشتراكى ".

ثم جاءت تعديلات 2007 ليتخذ الدستور منحنى جديداً يتفق مع التغيرات الاقتصادية والسياسية التى يمر بها المجتمع ، حيث ألغيت الإشارة إلى النظام الاشتراكى ، ولم يحدد نظاماً اقتصادياً معيناً تتبناه الدولة . وتأكيداً لذلك نصت مادة(4) من الدستور بعد تعديله على أن " يقوم الاقتصاد الوطني علي حرية النشاط الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وكفالة الأشكال المختلفة للملكية والحفاظ علي حقوق العمال" .ولم تعد الإشارة إلى نوع النظام الاقتصادى فى أى من دستورى 2012 أو 2014.

مرتفعة من النمو بلغت فى المتوسط حوالى 6.4% ، وإن اتجه النمو إلى الانخفاض فى السنة الأخيرة للخطة (1964-1965) نتيجة لتوقف المعونة الأمريكية اعتباراً من 1964.

وقد سيطر القطاع العام على الاقتصاد المصرى ، وشمل معظم المجالات ، ومنها جميع المرافق العامة وقطاع الاتصالات والتمويل والمصارف والتصنيع والنقل وتجارة الجملة والتجارة الخارجية وبعض منشآت تجارة التجزئة الكبيرة ، وقطاع التشييد . وقد بلغت مساهمة القطاع العام فى عام 1973 حوالى 58% من الناتج المحلى الإجمالى .

وعقب حرب أكتوبر 1973 انتهجت مصر سياسة الانفتاح الاقتصادى لإعطاء القطاع الخاص دوراً أكبر فى الاقتصاد المصرى ، ولتشجيع وجذب رأس المال الأجنبى للاستثمار ، وصدر لذلك القانون رقم 43 لسنة 1974 ، ولم تحقق هذه السياسة سوى نجاحاً محدوداً فى جذب الاستثمارات العربية والأجنبية ، بجانب تدفق المعونات الأجنبية ، والاستفادة من ارتفاع أسعار البترول وتزايد عدد العاملين فى الخارج التى ساهمت فى زيادة الإيرادات من النقد الأجنبى .

غير أن سلبيات هذا القانون كانت كبيرة لعل أهمها التفاوت الملحوظ فى الدخول بين الطبقات الغنية التى استفادت من هذا الانفتاح والطبقات الفقيرة التى ظلت على حالها ، لذا وجدت الحكومة نفسها مسئولة عن إدارة الاقتصاد بصورة كبيرة ، من خلال سيطرة القطاع العام على معظم الإنتاج الصناعى وأغلب التجارة الخارجية ، إذ ظل يقوم بحوالى 54 % من الناتج المحلى ، ويستوعب 40% من العمالة القومية ، وينفذ حوالى 80% من الاستثمارات القومية . واستمرت فى نفس الوقت القيود على النقد الأجنبى ، بل توسعت الحكومة و القطاع العام فى توظيف العاملين . كما تزايدت المبالغ التى تخصصها الدولة للدعم وبلغت حوالى 11% من الناتج المحلى الإجمالى عام 1977 .

وبانخفاض أسعار النفط فى منتصف الثمانينات ونقص التحويلات من الخارج انخفض معدل النمو إلى أقل من 25% من الناتج المحلى وبلغت معدلات التضخم ما بين 16- 18% ، وارتفع العجز فى الموازنة حتى بلغ حوالى 20% من الناتج المحلى ، واستمر تدهور قيمة الجنيه بالنسبة للعملات الأجنبية ، وتأخرت مصر فى تسديد ديونها الخارجية .

وتمكنت مصر بعد حرب الخليج الثانية 1990 أن تحصل على مساعدات اقتصادية ومالية ، وألغيت الديون العربية (حوالى 7 مليارات دولار) ، والديون العسكرية الأمريكية (حوالى 7 مليار دولار) ، كما وافق نادى باريس للدول الدائنة على إلغاء نصف الديون العامة على شرائح بشرط تطبيق برنامج الاصلاح الاقتصادى المعروض عليها من صندوق النقد الدولى والبنك الدولى ، والذى يتضمن اصلاحاً نقدياً فى المؤشرات الكمية (ضبط سعر الصرف ، وتخفيض عجز الموازنة ، وضبط التضخم) وإجراء الإصلاح الهيكلى بإعادة ترتيب شروط الإنتاج ، بما يساعد على دفع عجلة التنمية (التخصيصية) وإعادة النظر فى الإطار القانونى (تدعيم المؤسسات المدنية والخاصة) .

وقد بدأت مصر فى تنفيذ برنامج الاصلاح الاقتصادى المعروض عليها اعتباراً من فبراير عام 1992 .

ويتكون برنامج الاصلاح الاقتصادى من العناصر الآتية :

1-خصخصة شركات القطاع العام : وذلك بانتقال الأصول التى تمتلكها الدولة فى الشركات العامة أو الشركات الخاصة إلى القطاع الخاص ، حيث تمتلك الدولة 175 شركة قطاع عام ، وتساهم فى 385 شركة مختلطة .

2-إسناد مهام مشروعات البنية الأساسية إلى القطاع الخاص : وذلك فى مجالات بناء المدارس والمراكز الصحية ، وتوزيع الغاز الطبيعى ، وإنشاء وصيانة شبكات الطرق .

ويمكن اتباع نظام البناء والتشغيل ونقل الملكية *Building ,Operating and Transfer(BOT)* فى تنفيذ هذه المشروعات ، لتخفيف عبء إنفاق الدولة عليها ، وتمكين القطاع الخاص من استرداد نفقاته التى يتكبدها لإقامة هذه المشروعات ، مضافاً إليها هامش ربح يشجعه على تنفيذها .

3-تشجيع الاستثمار الوطنى والأجنبى : وذلك من خلال تهيئة المناخ الملائم لجذب رؤوس الأموال فى مشروعات مفيدة للاقتصاد القومى ، ويعتبر الإصلاح التشريعى أحد وسائل تهيئة هذا المناخ ، لذلك تقوم الحكومة بإجراء تعديلات تشريعية لإصلاح نظم ضرائب الدخل والمبيعات والضرائب الجمركية ، كما تصدر التشريعات التى تنظم دخول القطاع الخاص فى مجالات كانت تحتكرها الدولة إلى عهد قريب ، ومنها مجالات الاتصالات ، والتمويل .

كما أصدرت قوانين جديدة لحماية الملكية الفكرية ، وللسماح بالتأجير التمويلى ، وإقامة المناطق الاقتصادية الخاصة .

4-إصلاح القطاع المالى : وذلك للسماح للمصارف والمؤسسات المالية الأجنبية بالعمل فى مصر ، لخلق جو تنافسى بينها وبين المصارف الوطنية ، بهدف تطوير الخدمات المالية ، وتبادل الخبرات الفنية العالية. ويتواكب مع ذلك إصلاح سوق الأوراق المالية (البورصة) .

5-تحديث وتطوير الخدمات المدنية : من خلال تطوير التعليم وتحديثه ، والاهتمام بالتدريب لتحسين مهارات القوى البشرية ، وجعلها قادرة على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية ، حتى يتمكن المواطن من الحصول على فرصة عمل مناسبة فى القطاع الخاص .

6-الإصلاح الاجتماعى : وللتغلب على الآثار السلبية التى تنجم عن إحلال القطاع الخاص محل القطاع العام ، ومنها الاستغناء عن بعض العاملين ، أو تخفيض عدد الوظائف ، وتخلى الدولة عن تعيين الخريجيين ، تتجه الدولة نحو توفير شبكة واسعة للضمان الاجتماعى ، سواءً فى مجال التأمين الصحى ، أو المعاشات التقاعدية ، فضلاً عن البرامج التى تلزم لتحسين الظروف البيئية ، ومنها القضاء على المناطق العشوائية ، أو تحسين بنيتها ومرافقها الأساسية ، والعمل على تخفيض معدلات الفقر .

ومن ذلك يتضح أن إفساح مجال النشاط الاقتصادى أمام القطاع الخاص لا ينهى تماماً دور الدولة فى هذا النشاط ، بل يغيره ، بحيث تترك الدولة مجال الإنتاج المباشر للسلعة أو الخدمة ، لتتفرغ لأعمال تحسين بيئة النشاط الاقتصادى ورعاية المنتجين والعمال ، وحماية المستهلكين .

تعديل الدستور لتحقيق الملاءمة

أدى التحول إلى اتباع اقتصاد السوق مع وجود نصوص دستورية تنص صراحة على أن النظام الاشتراكى هو النظام الذى يجب أن تتبعه الدولة إلى إلقاء ظلال من الشك تجاه دستورية الخطوات التى اتبعتها الدولة فى سعيها لتحرير الاقتصاد ومنح القطاع الخاص دوراً أكبر .

وقد حاولت المحكمة الدستورية العليا ([44]) إضفاء طابع الشرعية على هذه الخطوات بالحكم بدستورية الخصخصة والقول بعدم تعارضها مع النص الدستورى المرحج للنظام الاشتراكى .

واستندت المحكمة فى ذلك إلى ما يلى :

أولاً:- أن النصوص القانونية التى تقرها السلطة التشريعية انحرافاً بها عن مقاصد حددها الدستور، وتنكبها بالتالى لأغراض عَيَّنها، تفترض ان تكون هذه المقاصد والأغراض من مكوناتها، فلا ينفصل بنيانها عنها، بل تشملها المطاعن الموضوعية بالنظر إلى اتساعها لكل عوار لا يرتبط بالأوضاع الشكلية التى يتطلبها الدستور فى النصوص القانونية ومردود

ثانياً:- بأن النصوص الدستورية لايجوز تفسيرها باعتبارها حلاً نهائياً ودائماً لأوضاع اقتصادية جاوز الزمن حقائقها، فلايكون تبنيها والإصرار عليها، ثم فرضها بآلية عمياء إلا حرثاً فى البحر بل يتعين فهمها على ضوء قيم أعلى غايتها تحرير الوطن والمواطن سياسيا واقتصاديا .

ثالثاً:- أن قهر النصوص الدستورية لإخضاعها لفلسفة بذاتها، يعارض تطويعها لآفاق جديدة تريد الجماعة بلوغها، فلا يكون الدستور كافلاً لها، بل حائلاً دون ضمانها . رابعاً:- أن التنمية الاقتصادية والاجتماعية التى يتطلبها الدستور، هدفها تغيير أشكال من الحياة من خلال منظومة تتكامل روافدها، يكون التعليم فيها أكثر عمقاً وامتداداً، والبيئة التى نعايشها خالية من ملوثاتها بصورة أشمل، والفرص التى يتكافأ المواطنون فى الحصول عليها أبعد نطاقاً، وتوكيد حرياتهم كافلاً حيويتها واكتمالها ومساواتهم فى مباشرتها، وحياتهم الثقافية أكثر ثراءً ووعياً، ونظم معاشهم أفضل بمزاياها وعلو مستوياتها ومن ثم تتحقق التنمية - وميادينها متعددة - من خلال الاستثمار فى رأس المال - مادياً كان أو بشرياً - لتقارنها زيادة فى الدخل توجهها قدرة الجماعة فى زمن معين على أن تتخطى عثراتها، وأن تكرس مواردها لإحداثها، وأن تكون مدخلاتها تقدماً علمياً معززاً باستثماراتها التى يرتبط معدل النمو بزيادتها

([44]) راجع حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم 7 لسنة 16 دستورية عليا بجلسة 1997/2/1 المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم 1997/2/13.

واستدامتها وتصاعد إنتاجيتها، ضماناً لإفادة المواطنين منها، ولو بدرجات متفاوتة .

خامساً:- أن الاستثمار بمختلف صوره -العام منها والخاص- ليس إلا أموالاً تتدفق وسواء عبأتها الدولة أو كونها القطاع الخاص، فإنها تتكامل فيما بينها• ويعتبر تجميعها لازماً لضمان قاعدة إنتاجية أعرض وأعمق لايكون التفريط فيها إلا ترفاً، ونكولاً عن قيم يدعو إليها التطور ويتطلبها وما تنص عليه المادة 29 من الدستور من أشكال للملكية تتقدمها الملكية العامة، وتقوم إلى جانبها كل من الملكية التعاونية والملكية الخاصة، ليس إلا توزيعاً للأدوار فيما بينها لايحول دون تساندها وخضوعها جميعاً لرقابة الشعب. ومقتضاها أن يكون الاستثمار العام قوداً للتقدم، معبداً الطريق إليه، فلا يقتصر على ميادين محدودة، بل يمتد إلى مواقع رئيسية تعمل الدولة من خلالها على تنفيذ مهامها السياسية والاجتماعية، ويندرج تحتها متطلباتها فى مجال الدفاع والأمن والعدل والصحة والتعليم وحماية بيئتها ومواردها، وصون بنيتها الأساسية، والحد من نمو سكانها، وأداء خدماتها بوجه عام لغير القادرين، ولازمها أن تعزز قيادتها هذه بدعمها لأعباء يقصر الاستثمار الخاص عن تحملها .

سادساً:- أن تواصل التنمية وإثرائها لنواتجها -وعلى ما تنص عليه المادة 30 من الدستور- إنما يمثل أصلاً يبلوره الاستثمار العام. ولئن مهد هذا الاستثمار الطريق إلى الاستثمار الخاص، وكان جاذباً لقواه، إلا أنه أسبق منه وجوداً، وأبعد أثراً، إذ يمتد لميادين متعددة لايقبل عليها الاستثمار الخاص أو يتردد فى ولوجها، وإن كان تدفق الاستثمار العام لمواجهتها لازماً ضمانا لسير الحياة وتطويراً لحركتها• بما مؤداه أن لكل من الاستثمارين العام والخاص دوره فى التنمية، وإن كان أولهما قوة رئيسية للتقدم تتعدد مداخلها، وليس لازماً أن يتخذ هذا الاستثمار شكل وحدة اقتصادية تنشئها الدولة أو توسعها، ولاعليها أن تبقيها كلما كان تعثرها بادياً، أو كانت الأموال الموظفة فيها لاتغل عائداً مجزياً، أو كان ممكناً إعادة تشغيلها لاستخدامها على نحو أفضل• ولا مخالفة فى ذلك للدستور، بل هو تكريس لتلك القيم التى يدعو إليها، وفى مقدمتها أن الاستثمار الأفضل والأجدر بالحماية، يرتبط دوماً بالدائرة التى يعمل فيها، وعلى تقدير أن الاستثمارين العام والخاص شريكان متكاملان، فلا يتزاحمان أو يتعارضان أو

يتفرقان، بل يتولى كل منهما مهاماً يكون مؤهلاً لها وأقدر عليها. وإن جاز القول بأن الاستثمار العام يثير قدرة المواطنين ويقظتهم وتميزهم، وعلى الأخص من خلال نقل التكنولوچيا وتطويعها وتعميمها ومردود سابعاً: بأن ما تنص عليه المادة 20 من قانون شركات قطاع الأعمال العام من جواز تداول أسهم الشركات التابعة لشركات قابضة -ولو آل هذا التداول إلى بيعها للقطاع الخاص- لايمثل ردة عن الدور الرائد للاستثمار العام• بل هو صون لموارد لايجوز تبديدها أو بعثرتها، ضمانا لتواصل التنمية وترابط حلقاتها، فى إطار من التعاون بين شركائها

لكن هذا الحكم لم ُيزل الشك والغموض إلا بعد أن عدل الدستور فى عام 2007 ، وقد ألغى الإشارة إلى النظام الاشتراكى ، وذلك بأن نصت المادة رقم (4) من الدستور بعد تعديله عام 2007 على أن " يقوم الاقتصاد الوطني علي حرية النشاط الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وكفالة الأشكال المختلفة للملكية والحفاظ علي حقوق العمال" .

ثم صدر دستور 2012 دون أن يحدد هوية معينة للاقتصاد المصرى ، لأنه يرعى كافة أشكال الملكية ، إذ نص فى المادة 21 منه على أن تكفل الدولة الملكية المشروعة بأنواعها العامة والتعاونية والخاصة والوقف، وتحميها؛ وفقا لما ينظمه القانون . كما نص فى المادة المادة 23 منه على أن "ترعى الدولة التعاونيات بكل صورها، وتدعمها، وتكفل استقلالها.

أما دستور 2014 فقد تضمن عدداً من القواعد الحاكمة للنظام الاقتصادى فيما يلى :

مادة 27:يهدف النظام الاقتصادى إلى تحقيق الرخاء فى البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقى للاقتصاد القومى، ورفع مستوى المعيشة، وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء على الفقر.ويلتزم النظام الاقتصادى بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافس وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافيا وقطاعيا وبيئيا، ومنع الممارسات الاحتكارية، مع مراعاة الاتزان المالى والتجارى والنظام

الضريبى العادل، وضبط آليات السوق، وكفالة الأنواع المختلفة للملكية، والتوازن بين مصالح الاطراف المختلفة، بما يحفظ حقوق العاملين ويحمى المستهلك

ويلتزم النظام الاقتصادى اجتماعياً بضمان تكافؤ الفرص والتوزيع العادل لعوائد التنمية وتقليل الفوارق بين الدخول والالتزام بحد أدنى للأجور والمعاشات يضمن الحياة الكريمة، وبحد أقصى فى أجهزة الدولة لكل من يعمل بأجر، وفقا للقانون.

المادة 28:الأنشطة الاقتصادية الإنتاجية والخدمية والمعلوماتيه مقومات أساسية للاقتصاد الوطنى، وتلتزم الدولة بحمايتها، وزيادة تنافسيتها، وتوفير المناخ الجاذب للاستثمار، وتعمل على زيادة الإنتاج، وتشجيع التصدير، وتنظيم الاستيراد.

وتولى الدولة اهتماماً خاصاً بالمشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر فى كافة المجالات، وتعمل على تنظيم القطاع غير الرسمى وتأهيله.

مادة 29:الزراعة مقوم أساسى للاقتصاد الوطني. وتلتزم الدولة بحماية الرقعة الزراعية وزيادتها، وتجريم الاعتداء عليها، كما تلتزم بتنمية الريف ورفع مستوي معيشة سكانه وحمايتهم من المخاطر البيئية، وتعمل علي تنمية الإنتاج الزراعى والحيوانى، وتشجيع الصناعات التي تقوم عليهما.

وتلتزم الدولة بتوفير مستلزمات الإنتاج الزراعى والحيوانى، وشراء المحاصيل الزراعية الأساسية بسعر مناسب يحقق هامش ربح للفلاح، وذلك بالاتفاق مع الاتحادات والنقابات والجمعيات الزراعية، كما تلتزم الدولة بتخصيص نسبة من الأراضى المستصلحة لصغار الفلاحين وشباب الخريجين، وحماية الفلاح والعامل الزراعى من الاستغلال، وذلك كله علي النحو الذي ينظمه القانون.

مادة 30:تلتزم الدولة بحماية الثروة السمكية وحماية ودعم الصيادين، وتمكينهم من مزاولة أعمالهم دون إلحاق الضرر بالنظم البيئية، وذلك على النحو الذى ينظمه القانون.

مادة 31:أمن الفضاء المعلوماتي جزء أساسي من منظومة الاقتصاد والأمن القومي، وتلتزم الدولة باتخاذالتدابير اللازمة للحفاظ عليه، علي النحو الذي ينظمه القانون.

مادة 32:موارد الدولة الطبيعية ملك للشعب، تلتزم الدولة بالحفاظ عليها، وحُسن استغلالها، وعدم استنزافها، ومراعاة حقوق الأجيال القادمة فيها.

كما تلتزم الدولة بالعمل علي الاستغلال الأمثل لمصادر الطاقة المتجددة، وتحفيز الاستثمار فيها، وتشجيع البحث العلمي المتعلق بها. وتعمل الدولة على تشجيع تصنيع المواد الأولية، وزيادة قيمتها المضافة وفقاً للجدوى الاقتصادية.

ولا يجوز التصرف في أملاك الدولة العامة، ويكون منح حق استغلال الموارد الطبيعية أو التزام المرافق العامة بقانون، ولمدة لا تتجاوز ثلاثين عاماً.

ويكون منح حق استغلال المحاجر والمناجم الصغيرة والملاحات، أو منح التزام المرافق العامة لمدة لا تتجاوز خمسة عشر عاما بناء على قانون.

ويحدد القانون أحكام التصرف فى أملاك الدولة الخاصة، والقواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

مادة 33:تحمى الدولة الملكية بأنواعها الثلاثة، الملكية العامة، والملكية الخاصة، والملكية التعاونية.

مادة 34:للملكية العامة حرمة، لا يجوز المساس بها، وحمايتها واجب وفقًا للقانون.

مادة 35:الملكية الخاصة مصونة، وحق الإرث فيها مكفول، ولا يجوز فرض الحراسة عليها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون، وبحكم قضائى، ولا تنزع الملكية إلا للمنفعة العامة ومقابل تعويض عادل يدفع مقدمًا وفقا للقانون.

مادة 36:تعمل الدولة على تحفيز القطاع الخاص لأداء مسؤليته الاجتماعية فى خدمة الاقتصاد الوطني والمجتمع .

مادة 37:الملكية التعاونية مصونة، وترعى الدولة التعاونيات، ويكفل القانون حمايتها، ودعمها، ويضمن استقلالها. ولايجوز حلها أو حل مجالس إدارتها إلا بحكم قضائى.

الفصل الثانى
الحاجات العامة

تمهيد وتقسيم

تمثل الحاجات العامة مع الحاجات الخاصة مجموع الحاجات الإنسانية التى التى لابد من إشباعها ، حتى يحيا الفرد حياة تليق به كإنسان ، ويؤدى وظيفته فى المجتمع .

وإذا كان الفرد يستطيع أن يشبع الحاجات الخاصة بنفسه ، فإن الحاجات العامة لا يمكن إشباعها إلا عن طريق الدولة ، لما لها من خصائص تميزها عن الحاجات الخاصة .

ويتم إشباع الحاجات العامة عن طريق السلع العامة التى يمكن أن تنتجها الدولة ، أو أن تترك أمر إنتاجها للقطاع الخاص ، على أن تتولى هى أمر توزيعها على أفراد المجتمع .

ونبين فيما يلى تعريف الحاجات العامة ، والتمييز بينها وبين الحاجات الخاصة فى مبحث أول ، ثم نبين دور القطاع الخاص فى إنتاج السلع العامة فى مبحث ثان :

المبحث الأول

ماهية الحاجات العامة

تعريف الحاجات العامة

الحاجات العامة هى نوع من الحاجات الإنسانية التى تختص الدولة بإشباعها ، بسبب عجز كل فرد عن إشباع حاجته منها بنفسه من ناحية ، ولعدم قابليتها للتجزئة من ناحية أخرى([45]) ، أو لتعلقها بمصلحة الجماعة ككل .

وتسمى السلع المتعلقة بهذه الحاجات سلعاً عامة *Public Good* ، ويتم تمويلها من الخزانة العامة للدولة . وذلك على عكس الحاجات الخاصة ([46]) التى يمكن للفرد أو القطاع الخاص أن يشبعها ، وتسمى السلع المتعلقة بها سلعاً خاصة *Private Goods* ويتم تمويلها عن طريق نظام الأسعار فى السوق

وقد حاول الكتاب التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة للفصل بين ما تقوم الدولة باشباعه ، وما يترك للقطاع الخاص ، وذلك عن طريق وضع معيار يساعد على هذا التمييز :

معايير التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة

تختلف المعايير التى أخذ بها كتاب المالية العامة فى التمييز بين الحاجات العامة ، والحاجات الخاصة . ومن أهم هذه المعايير([47]) :

1- المعيار التاريخى

يرى أنصار هذا المعيار أن الحاجات العامة هى الحاجات التى قامت الدولة على أمر إشباعها منذ القدم ، أى التى تدخل فى إطار وظيفتها التقليدية ، وهى

([45]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 4

([46]) *S.K.Singh , op. cit.p.20*

([47]) د. رفعت المحجوب ،ص 4- ص8

توفير الدفاع والأمن والعدالة للمجتمع ، أما الحاجات التى لا تدخل ضمن هذا الإطار تعتبر حاجات خاصة .

ومن الواضح أن أنصار هذا المعيار يركزون على أنواع من الحاجات العامة قامت الدولة بإشباعها فى مرحلة من مراحل تطورها ، وهى مرحلة الدولة الحارسة ، متجاهلين المراحل الأخرى التى مر بها تطور دور الدولة .

كما أن هناك من الحاجات التى لايمكن أن يشبعها الفرد بنفسه ، أو لها طابع جماعى أو عام دون أن تدخل ضمن وظائف الدولة الحارسة ، كالحاجة إلى بيئة نظيفة من التلوث ، أو الحاجة إلى مكافحة وباء عام تفشى فى المجتمع .

2-معيار الشخص القائم على إشباع الحاجة

يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص الذى يقوم بإشباع الحاجة ، فإذا كان من يقوم بإشباعها الدولة أو القطاع العام اعتبرت الحاجة عامة ، وإذا كان من يقوم بإشباعها الفرد أو القطاع الخاص اعتبرت الحاجة خاصة .

ويمتاز هذا المعيار بالبساطة والواقعية ؛ فمن السهل التعرف على نوع الحاجة لمجرد أن نعرف من يقوم بمهمة إشباعها .

وينتقد هذا المعيار لأنه لم يبين لنا أولاً ماهى هذه الحاجة التى على الدولة أو القطاع العام إشباعها ؟

ويؤدى هذا المعيار إلى اعتبار الحاجة الواحدة حاجة عامة فى مرحلة معينة ، وحاجة خاصة فى مرحلة أخرى ، وذلك لمجرد اختلاف شخص القائم على إشباعها فى كل مرحلة ؛ فالحاجة إلى التعليم تكون حاجة خاصة عندما يتولى أمر إشباعها القطاع الخاص ، وتكون حاجة عامة عندما يقوم على إشباعها الدولة .

بل يزداد الأمر غموضاً عندما يتولى القطاع الخاص جزءً من إشباع هذه الحاجة ، وتتولى الدولة جزءً آخر ، إذ قد يفضل بعض أولياء الأمور إلحاق أولادهم فى مدارس خاصة لتلقى العلم ، بينما يفضل آخرون إلحاقهم بالمدارس الحكومية .

3-معيار الشخص الذى يحس بالحاجة

وعلى عكس المعيار السابق يهتم أنصار هذا المعيار بالشخص الذى يحس بالحاجة ، هل هو الفرد حتى تعتبر الحاجة خاصة ؟ أم الجماعة حتى تعتبر الحاجة عامة ؟

ويمتاز هذا المعيار بأنه يلقى ضوءً على طبيعة الحاجة العامة باعتبارها حاجة جماعية ، ولكن يعيبه أن الإحساس بالحاجات الجماعية لايتم إلا عن طريق الأفراد ([48]) ، فليس للجماعة من وجود مستقل عن وجود كل فرد منها .

كما أن هناك حاجات تحس بها الجماعة ولكن يقوم القطاع الخاص على إشباعها فتعتبر حاجات خاصة رغم طبيعتها الجماعية ، ومن أمثلتها الحاجة إلى العدل حين يترك أمر القيام به لشيخ القبيلة أو جماعة المحكمين فى نظم التحكيم الاختيارى .

4-المعيار الاقتصادى (قانون أقل مجهود)

يرى بعض الكتاب أن التفرقة بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة تعتمد على فكرة تحقيق أكبر منفعة ممكنة بأقل نفقة ممكنة ، إذ أن الفرد يسترشد وهو فى سبيل إشباع حاجاته الخاصة بتحقيق ذلك ، بينما لا تخضع الحاجات العامة إلى هذا المعيار ، فعلى الدولة أن تحقق إشباع الحاجات العامة بصرف النظر عن موازيين النفقة والمنفعة .

ويعيب هذا الرأى أن من الحاجات الخاصة ما لا تراعى فيها اعتبارات المنفعة ، بل يحرص الإنسان على اشباعها مع علمه بضررها كالحاجة إلى تدخين السجائر أو شرب الخمر .

كما أن الدولة لا تتجاهل ضرورة التوازن بين تكلفة إشباع الحاجة ومدى انتفاع المجتمع منها فى إطار تحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى ، فضلاً عن أن تحديد المنفعة العامة يختلف وفق ظروف كل دولة وطبيعة دورها ، بحيث يشمل عناصر أوسع مما يشمله مفهوم المنفعة الخاصة ، متضمناً عناصر غير اقتصادية لايمكن تقييمها بالنقود .

([48]) د. أنور اسماعيل الهوارى ، ص 7

وهكذا نتبين قصور المعايير التى اقترحها الكتاب عن تحديد الضابط الذى على أساسه يمكن التمييز بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة ، لذا تفضل الدراسات المختلفة البحث فى أنواع الحاجات العامة وخصائصها :

أنواع الحاجات العامة :

جرى كثير من الشراح ([49]) على التفرقة بين نوعين من الحاجات العامة ، هما الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة ، والحاجات العامة القابلة للتجزئة :

أ- الحاجات العامة غير القابلة للتجزئة(أو الحاجات الاجتماعية) social wants

وهى الحاجات التى لا يمكن أن يقتصر اشباعها على بعض الأفراد دون البعض الآخر ، لأنها شاملة تحقق النفع للمواطنين جميعاً . ومن أمثلتها الحاجة إلى الأمن والحاجة إلى العدل والحاجة إلى الدفاع الوطنى .

ومن شأن هذه الحاجات أن تقوم الدولة بإشباعها لاستفادة الجميع منها ، ولا يستطيع جهاز السوق أن يشبعها ، لأنها لا يمكن ارتباط الانتفاع بها من خلال تسعيرها ، حيث يمتد أثرها لمن لا يدفع ثمنها ، دون أن يتمكن أحد من حرمانه منها .

وعادة ما يتم اشباع هذه الحاجات عن طريق المساهمات الإجبارية فى الإيرادات العامة ، وغالباً ما تكون من الضرائب ([50]).

ب- الحاجات العامة القابلة للتجزئة أو الحاجات المستحقة Merit Wants

وهى الحاجات التى يمكن للفرد أن يشبعها بنفسه ، ويتمتع بها مستقلاً عن الآخرين ، فهى تتجزأ على أفراد المجتمع ، ويمكن أن يقوم نظام السوق على تنظيم إشباعها ، من خلال تسعيرها ، بما يكفل الربح للقطاع الخاص الذى عليه أن يدبرها .

([49]) راجع تفصيلاً : د. زكريا بيومى ، ص 124- ص 126

([50]) *R.A. Musgrave : The theory of Public Finance , Tokyo, 1961, pp. 9-10*

وتتعلق بها السلع غير القابلة للتجزئةأو السلع المستحقة *Merit Goods* التى يمكن أن تنتج وفق سيادة المستهلك وعلى أساس تفضيلاته ، وهى فى ذلك تشبه السلع الخاصة ، فى أن اشباعها يمكن أن يتم عن طريق الفرد ، ولكن تغطية تكاليفها تتم من الميزانية العامة (الضرائب مثلاً) ، وليست من الثمن الذى يدفعه المستهلك لشرائها من السوق .

ولكن اختيارات أو تفضيلات المستهلك لهذا النوع من السلع لايتفق ومصلحة المجتمع ، لأنها وإن ترك أمر إشباعها للفرد من خلال السوق ، لكان الطلب عليها قليلاً نظراً لقلة معلومات المستهلك عنها ، أو لأن المعلومات التى يمكن الحصول عليها من جهاز الإعلام قد تكون مضللة ([51])، أو لأن لها آثاراً خارجية تؤثر سلباً على المجتمع مما يلزم تنظيمها بمعرفة الدولة .

ومن أوضح أمثلتها الخدمات التعليمية والصحية ، التى إذا تركت إلى السوق الحر فإن هذه السلع لن تنتج بكميات كافية لأن المنافع الناتجة عنها لن يمكن استيعابها على نطاق واسع ، أو أن أثارها الخارجية (فائدة المجتمع من نشر العلم ومحاربة الأمية مثلاً) لن تكون فى الاعتبار بالنسبة لاقتصاد السوق .

خصائص السلع العامة

لاحظ بعض الكتاب أن السلع العامة التى تقدمها الدولة ليست جميعها سلعاً جيدة من نوع توفير الأمن والعدل وحماية الاستقلال الوطنى ، بل يمكن أن تقدم الدولة إلى المجتمع سلعاً عامة رديئة أو غير جيدة . ومن أمثلتها تلوث البيئة وضعف سيادة القانون والتحيز لصالح جماعة معينة وازدواجية المعاملة ([52])

واعتبرت من أظهر صور السلع العامة وضع القوانين أو وضع الإطار القانونى لمباشرة النشاط ، لأنها خدمة أساسية فى أى مجتمع ، ومتى أديت هذه الخدمة فإن الجميع يستفيد منها ، ولا يمكن استبعاده .

([51]) *R. A. Musgrave : The Theory of Public Finance , 1959, p. 14*

([52]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 44

بل إن فكرة الإطار القانونى ذاتها تفترض أن يخضع لها الجميع؛ فالإطار القانونى بطبيعته سلعة أو خدمة عامة لايمكن توفيرها من خلال السوق وحدها ([53]).

وللتعرف على خصائص السلعة العامة علينا أن نجيب على التساؤل الآتى : مالفرق بين قطعة الحلوى و الدفاع عن الوطن كسلعتين فى مفهوم المالية العامة؟

إن التفكير فى الإجابة على هذا السؤال البسيط تمكننا من التمييز بين السلع الخاصة والسلع العامة فى العديد من الحالات .

فبالنسبة لقطعة الحلوى لا يمكن لفردين استهلاك نفس القطعة فى آن واحد ، بمعنى أن أكل أحدهما للقطعة يحرم الآخر منها ، أو يقلل من حجم انتفاعه بجزء منها ، بينما يمكن لعدد كبير من الأفراد التمتع بخدمة الدفاع الوطنى ، دون أن يحرم أو ينقص استهلاك فرد لهذه الخدمة من استهلاك الآخرين لنفس الخدمة ، لأننا جميعاً نستفيد من يقظة الجنود على الحدود بمنع دخول الأعداء فيحيا المواطنون جميعاً فى أمن من العدوان الخارجى بنفس الدرجة من الشعور بالأمن دون أن تنقص هذه الدرجة من مواطن لآخر.

وكما أنه من السهولة أن تمنع شخصاً من أن يستهلك معك قطعة الحلوى كسلعة خاصة ، فإنه من الصعوبة أو من المستحيل أن تمنع الآخرين من مشاركتك استعمال أو الانتفاع بخدمة الدفاع كسلعة عامة ([54]).

ومن المثال السابق يتضح لنا أن السلع العامة تتميز بخاصيتى عدم المنافسة ، وعدم القصر :

1-أنها غير تنافسية

تشير خاصية عدم المنافسة إلى أن المنافع التى ترتبط باستهلاك السلع العامة لاتتأثر بوجود مستهلكين آخرين ، بمعنى أن استهلاك فرد ما لهذه السلعة لا يمنع

([53]) د. حازم الببلاوى ، دور الدولة فى الاقتصاد، الأعمال المعرفية ، مكتبة الأسرة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة ، 1999 ،ص 23

([54]) *Harvey S. Rosen , pp.55- 56*

شخصاً آخر من استهلاكها فى ذات الوقت دون التأثير على المنافع التى يحصل عليها الفرد الأول من استهلاكها .

ومن أمثلة ذلك خدمة البث التليفزيونى لمباراة كسلعة عامة ، لا تتأثر بعدد المشاهدين ، فهى لا تنقص من طبيعة هذه الخدمة وانتشارها على الجميع لمجرد إضافة مشاهدين جدد أثناء إذاعة المباراة.

أى أن السلع غير قابلة للتجزئة لا تؤثر فى استهلاك فرد منها وجود آخرين يقومون باستهلاكها ، أو لا يؤدى إضافة مستهلك جديد إليها إلى إنقاص فى الكمية المتوفرة للآخرين لاستهلاكها . ومن ثم فإن السلع العامة لا تخضع لمبدأ المنافسة .

ومن أمثلتها خدمات الدفاع القومى ، ومشروعات التحكم فى الفيضان . وذلك على عكس السلع الخاصة التى تتأثر بعدد المستهلكين لها ، وكلما أضيف مستهلك إليها نقصت أو تضآلت الكمية المتاحة للآخرين لاستهلاكها ، كالأكل والملبس .

وقد تضطر الدولة إلى عدم تسعير مثل السلع أو الخدمات العامة ، إما لأن الطلب عليها عديم المرونة (الطلب على مياه الشرب والرى) أو لأن المنفعة الحدية صفرية . حيث لايؤدى استخدام شخص إضافى للسلعة إلى تخفيض الكمية المتاحة منها للآخرين ، كما فى حالة العرض المشترك ، أو لاعتبارات العدالة والتوزيع كخدمات التعليم والصحة[55].

وفى بعض الحالات يمكن فى بعض الحالات التحكم فى التزاحم الناتج عن عدم التنافس عن طريق فرض قواعد أو نظم خاصة لاستفادة البعض من السلعة العامة ، فعن طريق نظام تشفير القنوات التليفزيونية يمكن حرمان بعض الأفراد من مشاهدتها دون دفع مقابل أو إضافة مشاهدين جدد من المشتركين طالما لاتنقص هذه الإضافة من متعة المستهلكين السابقين ، بينما نعجز غالباً عن منع الآخرين من الاستفادة بالسلعة العامة طالما ترتب على هذا الاستبعاد إضرار بالمستهلكين الحاليين كخدمات الدفاع[56] .

---

[55] د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 47- ص 48

[56] د. محمد عبد الكريم على عبد ربه ، ص 39، ص 40

ولايعنى أن لا يؤثر بعض مستهلكين السلعة العامة على استهلاك الآخرين أن انتفاع كل واحد منهم يتساوى مع انتفاع الآخرين ، إذ يمكن أن يكون حجم المنفعة التى يحصل عليها البعض تقل أو تزيد عن حجم المنفعة التى يحصل عليها غيرهم . فخذ مثالاً لسلعة عامة هى تنظيف المسكن فى شقة لرفقاء الجامعة فإن كل فرد ينتفع من نظافة الحمام ومن الصعب أن نستبعد أحداً من هذه المنفعة ، ولكن درجة الانتفاع تختلف لأن بعض الطلبة أقل اهتماماً بالنظافة من غيرهم . وكذلك الحال فى الدفاع الوطنى فإن الناس الذين يكونون على مقربة من مرمى صواريخ العدو أكثر انتفاعاً من هذه السلعة العامة من غيرهم : البعيدين عن هذا المرمى .

ولذلك فإن تقدير المنافع السلبية والإيجابية من السلعة العامة يختلف من فرد لآخر ، فعلى حين تعتبر المنافع إيجابية من مد خط مترو الأنفاق إلى ضواحى جديدة بالقاهرة لتوسيع نطاق الخدمة ، فإن هذه المنافع قد تكون سالبة عندما يقتصر الإنفاق على مجرد تغيير العربات أو تزيين المحطات لعدم انتفاع من يسكنون بعيداً عن هذه المحطات ، أوليس لهم اتصال مباشر بها.

2-لايمكن تطبيق مبدأ القصر بشأنها

أما خاصية عدم القصر أو عدم الاستبعاد فتعنى عدم إمكانية منع الآخرين من المشاركة فى الحصول على المنافع الناتجة عن استهلاك سلعة ما طالما أنها أصبحت متاحة ، فعلى سبيل المثال نجد من الصعب أن نستبعد فئات معينة من الاستفادة من خدمات الدفاع التى تقدمها الدولة للجميع .

ويعنى ذلك أن السلع العامة لا تخضع لمبدأ الاستبعاد *Non exclusion* أو التخصيص . أى أنه لايمكن قصر المنفعة الناجمة عنها على شخص معين أو مجموعة من الأشخاص ، لأن أى شخص يمكنه أن يستفيد من إنتاج أو تقديم السلعة العامة بصرف النظر عما يكون قد دفعه فى مقابل ذلك([57]).

([57]) د. محمد محمد البنا ، ص 23

بيد أنه فى بعض الحالات قد لا يكون أمر الاستبعاد أو تطبيق القصر مستحيلاً على بعض السلع العامة التى تقدمها الدولة ([58])، ولكن يتطلب ذلك نفقات عالية تفوق الإيرادات المتوقعة من تحصيل إيرادات نظير تنظيم انتفاع الأفراد بها ، فاستخدام كاميرات مراقبة الطرق لتسجيل استخدام السيارات للخدمات التى توفرها الدول على الطرق السريعة قد يتطلب انفاق مبالغ باهظة دون إحكام الرقابة الكاملة على الاستخدام([59]) ، مما يضطر الدولة إلى تقديم هذه الخدمات مجاناً أو بمقابل رمزى ، دون القول بأن هذه الخدمة أوالسلعة العامة لا يمكن تطبيق مبدا المنافسة أو الاستبعاد عليها .

وبسبب هاتين الخاصيتين يمتنع القطاع الخاص عن أن يتحمل عبء توفير هذه السلع التى لا يكون فى مقدرته منع من لا يدفع مقابلاً لها من التمتع بها ، أو أن يقلل العرض منها ،أو أن يؤديها بكفاءة أعلى أو مماثلة لكفاءة الدولة عندما تقدمها (كخدمات الدفاع مثلاً).

السلع المختلطة *mixed goods*

قد تكون التفرقة بين السلع العامة والسلع الخاصة واضحة عندما تتميز إحداهما عن الأخرى بخاصيتى التنافسية والأثار الخارجية ، ولكن هناك من السلع ما تكون لها طبيعة مختلطة :أن يشبعها الفرد بمقابل ولها آثار خارجية ، كما هو الحال عندما يقوم الفرد بتطعيم نفسه ضد الأمراض المعدية كالكوليرا وشلل الأطفال ، فعلى الرغم من أنه دفع مقابلاً لمنفعة خاصة حصل عليها (سلعة خاصة) إلا أن المجتمع قد استفاد من آثارها الخارجية وهى تقليل فرصة

([58]) ومع أنه لا يمكن التأثير على خاصية عدم القابلية للتجزئة إلا أنه يمكن ترشيد خاصية عدم الاستبعاد فى بعض الحالات ، ففى مكنة الدولة أن تفرض رسوماً على استقبال بعض القنوات الفضائية من خلال التشفير ، أو أن تفرض رسوماً على دخول المتنزهات العامة ، طالما كان ذلك غير مكلف ، أو عندما لا يؤدى ذلك إلى أضرار أكبر من المنافع .

أنظر : د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 47 .

([59]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 46– ص 47.

العدوى بالمرض نتيجة تطعيم أحد أفراده ، على الرغم من أن الآثار الخارجية لم تتم بفعل الميزانية العامة للدولة ([60]) .

فالسلع المختلطة إذن ([61]) هى السلع التى تتوافر فيها العناصر الفردية مع العناصر الجماعية بدرجات متفاوتة ، فالشخص الذى يقوم بإنشاء حديقة جميلة حول مسكنه ويتولاها بالرعاية والتنسيق يضفى على البيئة التى يقع فيها مسكنه مزيداً من الجمال يتمتع به كل الأفراد فى منطقته .

أى أن السلع المختلطة تتميز بالخصائص التالية :

1-تتوقف المنفعة (أو الضرر) على طبيعة السلعة وطريقة استخدامها ، وموقف صاحبها وغيره منها ، فالسيارة التى يشتريها فرد تعتبر سلعة مختلطة عندما يكون الغرض الأساسى منها هو استخدامها فى نقل صاحبها إلى المكان الذى يريده ، بينما لا يمنع من تقديم خدمة النقل لجيرانه عندما يحتاجون إلى ذلك ، فمن ثم تحقق هذا السيارة المنفعة ، بينما إذا خصصت لنقل صاحبها فقط ، ولم يحصل جيرانه منها إلا على التزاحم لوقوفها أمام منزلهم لتعوق دخولهم إليه ، أو على الإزعاج لما يصدر عنها من أصوات عالية فى أوقات الليل والنهار ، فهى سلعة خاصة، وإن استفادوا أحياناً منها فى نقلهم بعض الوقت .

2-هذه السلع التى تخلق آثاراً خارجية هى فى الواقع سلعاً فردية تزيد مما لدى الفرد مما يتوافر لديه من سلع .

وفى رأينا أن ما يعرف بالسلع المختلطة ليس فى حقيقته سوى سلعاً فردية لها آثار خارجية تتجاوز منفعة الفرد الذى يحوزها ، وأن هذه الآثار تخلق سلعة عامة تختلف عن السلعة الخاصة ، ففى المثال السابق خلقت الحديقة سلعة عامة هى الحد من التلوث (أو زيادة التلوث) لكنها لم تؤثر فى كون السلعة الخاصة (الحديقة أو السيارة) فهى لازالت سلعة فردية ينتفع بها فرد واحد وقاصرة عليه).

وبالتالى فنحن لانؤيد القول بوجود سلعة مختلطة ، وإنما يمكن اعتبار بعض السلع الخاصة مولدة لسلعة عامة .

([60]) *Singh*, p.24.

([61]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 45.

عدم دقة تقسيم السلع العامة

إن الاعتماد على تقسيم السلع إلى عامة وخاصة بناءً على خاصيتى عدم المنافسة وعدم القصر لايؤدى بنا إلى نتيجة قاطعة فى تحديد ما يعتبر سلعة عامة أو خاصة فى جميع الحالات لمجرد توافر الخاصيتين فى عدد من السلع ، وعدم توافرها فى العدد الآخر([62]) .

ويدل الواقع على أن اعتبار السلعة عامة أمر ليس جامداً أوثابتاً فى جميع الظروف والحالات ، فقد تعتبر السلعة عامة فى وقت ، وفى وضع معين ، ثم يتغير هذا الوضع أو يختلف الزمن فتتحول إلى سلعة خاصة .

ومن الأسباب التى تؤدى إلى تغير السلعة من عامة إلى خاصة التطور التكنولوجى ؛ فالخدمة التى تتم عن طريق منارة السفن للإضاءة ، تفيد إحدى السفن من ضوئها دون أن تمنع السفن الأخرى من الانتفاع بالإضاءة كذلك ، ومن ثم تكون المنارة سلعة عامة بحته ، أما إذا ركب جهاز على المنارة يتحكم فى السفينة التى تستفيد من الإضاءة ويمنع السفن الأخرى فإن هذه المنارة تفتقد خاصية عدم الاستبعاد وبالتالى لم تعد المنارة سلعة عامة بحتة .

وقد تؤثر ظروف المكان أو الإمكانات فى اعتبار السلعة عامة أو خاصة ، فرؤية مشهد تمثيلى يمكن اعتباره سلعة عامة بحتة عندما يتاح لعدد قليل من الناس رؤيته ، فإذا ازدحم المكان بزيادة عدد النظارة فإن جودة رؤية المشهد تكون قد استهلكت أو تناقصت ، على الرغم من أن جميع المشاهد قد رآها الجميع ، وبالتالى فقدت هذه السلعة خاصية عدم الانقسام أو عدم المنافسة .

ومن ناحية أخرى ؛ فإنه يمكن أن تتوافر فى العديد من السلع إحدى خاصيتى السلعة العامة أى أنها لاتقبل الاستبعاد أو لاتقبل المنافسة ، فالشوارع فى وسط المدينة فى ساعات الذروة تتوافر فيها خاصية عدم الاستبعاد لأنه ليس من المجدى أن نضع أكشاك للرقابة وتحصيل مخالفات المرور ، ولكن الاستهلاك يكون تنافسياً إذ أن الفرد الذى قبض عليه بمعرفة رجال المرور يكون قد خضع لهذه الرقابة .

([62]) *Harvey S. Rosen , pp.56-65*

ويمكن للعديد من الناس أن يتمتعوا بمنطقة واسعة من شاطىء البحر دون أن تنقص متعة الآخرين بالنظر إليه ، وبالتالى لم يتنافس الفرد مع الآخرين لهذه الرؤية ، بينما يمكن توفير خاصية الاستبعاد بإقامة عدد قليل من المداخل للنفاذ إلى الشاطىء .

ومن ناحية أخرى : يذهب بعض الكتاب إلى التوسع فى مفهوم السلعة العامة بحيث يمكن أن يشمل صفات معنوية ، لم يجر العرف على اعتبارها سلعاً، إذا كان لهذه الصفات لها نفس خصائص السلعة العامة ، ومن أمثلتها الأمانة *honesty* ، فلو أن كل مواطن أمين فى تعاملاته التجارية فإن المجتمع كله يفيد فى صورة تخفيض تكاليف مزاولة النشاط ، وهذا التخفيض يتسم بخاصيتى عدم المنافسة وعدم الاستبعاد .

و يعتبر أحد الكتاب أن توزيع الدخل سلعة عامة ، فإذا وزع الدخل بعدالة فإن كل شخص ينتفع بالرضا من حياته فى المجتمع الجيد ، ولكن بسبب الاختلاف حول معيار العدالة فإن الناس يختلفون فى كيفية الحكم على عدالة توزيع الدخل ، ومع ذلك يتسم توزيع الدخل بخاصيتى عدم المنافسة وعدم الاستبعاد وبالتالى يعتبر سلعة عامة .

ومع ذلك قد ترى الدولة أن للسلع الخاصة أهمية تعود على المجتمع ككل ، فتتكفل بإشباعها بدلاً من القطاع الخاص ، ومن أهمها الخدمات التعليمية والصحية ، التى قد توفرها الدولة للأفراد بدون مقابل أو بثمن أقل من التكلفة ، على أن تتحمل الميزانية العامة التمويل اللازم من الضرائب .

المبحث الثانى
دور القطاع الخاص فى إنتاج السلع العامة

تأخذ معظم الدول بنظام مختلط للاقتصاد يؤدى فيه كل من القطاع العام والقطاع الخاص مهاماً مختلفة ([63]).

ومن حيث المبدأ يمكن لكل من القطاع العام والقطاع الخاص أن يعملان معاً، و يقوى كل منهما الآخر ، ولكن ماهى الوظائف التى تتكامل أو التى تحل محل الأخرى اعتماداً على كيف تعمل قواعد اللعبة؟.

وتتجه السياسات المعاصرة نحو منح القطاع الخاص الدور الأكبر فى النشاط الاقتصادى ، إلا أنه يظل للدولة - ممثلة فى قطاعها العام - الدور الذى لايمكن أن ينافسها فيه القطاع الخاص ، أو على الأقل يعملان بدرجات مختلفة ، صعوداً وهبوطاً ، دون أن تتخلى الدولة عن دورها تماماً وتعود إلى وظيفتها الحارسة القديمة .

ويتمثل هذا الدور فى أن الدولة هى المسئولة عن إشباع الحاجات العامة أو الحاجات الجماعية . ويتحقق هذا الإشباع من خلال إنتاج السلع العامة وتوريدها أو على ترك المجال للقطاع الخاص بأن ينتج السلع العامة ثم تقوم الدولة بتوريدها للأفراد ، فضلاً عن دورها فى تحفيز القطاع الخاص على القيام بالأنشطة الاقتصادية الأخرى وتقديم التيسيرات المعينة له على ذلك .

أى أنه يمكن أن تكون الدولة إما مورداً مباشراً *direct provider* للسلع والخدمات و الأنشطة ، أوشريكاً للقطاع الخاص أو محفزاً له على العمل أو ميسراً له ذلك *as a partner, catalyst and facilitator* .

ويتوقف تولى أى من القطاع العام أو القطاع الخاص بمهمة إنتاج أو توفير سلعة عامة على عدد من العوامل أو الاعتبارات ، من أهمها :

1-التوزيع العادل : هناك بعض السلع التى تهم المجتمع كله ، ويلزم ضمان حصول كل فرد من الأفراد على حصة ملائمة منها ، وفقاً لمبدأ المساواة بين البشر فى السلع *commodity egalitarianism*، وهى الفكرة([64]) التى

([63]) *B. Moreno – Dodson and J. Gonzalez- Paramo : the role of the State and consequences of alternatives forms of public expenditure financing , Draft. P. 2*

([64]) *James Tobin : On limiting the Domain of inequality, Journal of Law and Economic, vol. 13, 1970, pp. 263- 277*

على أساسها تتولى الدولة بتوفير الخدمة التعليمية ، نظراً لأن حق المواطن فى التعليم كحقه فى الماء والهواء ، والخوف من أن يؤدى إسناد الخدمة التعليمية إلى القطاع الخاص ، أن يتم تسعير هذه الخدمة وفقاً لقوى السوق ، فتكون تكلفتها أعلى من قدرة الطبقات الفقيرة فتحرم من حق أصيل لها . فضلاً عما لحرمان هذه الطبقة من أثر سلبى يتثمل فى زيادة الأمية والجهل فى المجتمع ، فيظل متخلفاً عن المجتمعات الأخرى .

2-الاعتبارات الاقتصادية : إذا كان فى الإمكان أن يقدم السلعة العامة كلاً من القطاع العام ، والقطاع الخاص بنفس درجة الجودة أو الكفاءة ، فمن المفضل أن يسند تقديمها إلى القطاع الذى يحقق أقل تكلفة مادية . بيد أن الحكم على جودة السلعة يختلف باختلاف معايير هذه الجودة بين دولة وأخرى ، وبالتالى قد نجد صعوبة فى أن نسند إلى القطاع الخاص تولى تقديم سلعة عامة لمجرد أنه يقلل التكاليف أو النفقات العامة .

ولكن يمكن التغلب على هذه المشكلة بأن تضع الدولة معايير الجودة التى تطلب من القطاع الخاص توفيرها فى السلعة التى يتولى أمرها ([65]) ، مع منح الدولة حق الرقابة على هذه الجودة خلال المراحل المختلفة لتقديم السلعة . سواء وردت هذه المعايير فى قواعد عامة ، أو فى كل عقد([66]) تبرمه الدولة مع القطاع الخاص فى هذا الشأن .

([65]) *Andri Shleifer and W. Robert: The proper scope of Government : Theory and application to pensions, Quarterly Journal of Economics, vol.112, no. 4, 1997, pp.1127-1161*

([66]) ومع ذلك فقد لاحظ بعض الكتاب أنه من المستحيل أحياناً كتابة عقد متكامل من جميع الوجوه لأننا لن نستطيع أن نحدد مقدماً الاحتمالات التى قد تحدث أو الأمور التى قد تطرأ فى المستقبل . فلن تستطيع الدولة مثلاً أن تكلف القطاع الخاص بأداء وظيفتها الدبلوماسية بأعلى درجة من الجودة ، لما يكتنف العلاقات الخارجية من غموض تستعصى على التنبؤ لما يمكن أن يحدث فى المستقبل ، وبالتالى يمكن للقطاع الخاص أن يتنصل من التزاماته العقدية إذا رتبت عليه تكلفة عالية كإرسال جنود إلى الخارج ، دون أن يعد ذلك إخلالاً بالعقد .ولكن فى حالات أخرى تتعلق بانشطة روتينية كجمع القمامة فإن العقد غير الكامل لايكون عائقاً مهماً للإنتاج الخاص .

وتعتبر الخدمة التعليمية التى يقدمها القطاع الخاص فى مصر مثالاً على ذلك ، فالدولة هى التى تحدد مناهج التعليم للمدارس والجامعات الخاصة ، وتسند إلى وزارتى التعليم والتعليم العالى مهمة الرقابة على هذه المؤسسات الخاصة ، بل تدخلت أخيراً فى تنظيم قواعد التحاق الطلاب المعاهد والجامعات الخاصة ضماناً لجودة المخرجات التى ينتجها القطاع الخاص التعليمى .

3-الاعتبارات الاجتماعية

يجب أن تراعى الدولة فى تقديمها للسلع أن هناك بعض الفئات التى لديها القدرة على الحصول على هذه السلعة بثمن ، خاصة إذا كان هذا الثمن مقابل مواصفات خاصة فى السلعة لا يمكن أن توفرها الدولة فى إطار التزامها بتقديم السلعة العامة للجمهور ، ومن ثم كان على الدولة أن تتيح للقطاع الخاص توفير هذه السلعة للقادرين على شرائها ، طالما كان ذلك لايتعارض مع قيم المجتمع . وبناءً عليه فلا بأس من أن يكون بجوار المستشفيات والمدارس والجامعات العامة ، مستشفيات ومدارس وجامعات خاصة تقدم مستوى معيناً من التعليم والصحة للقادرين على دفع المقابل لذلك ، طالما أن هذه المعاهد التعليمية لا تنتج خدمات تعليمية تخرج عن قيم المجتمع أو تخالف النظام العام ، أو أن المستشفيات الخاصة لا تخالف تقاليد وأعراف مهنة الطب ، فلا ترفض استقبال الحالات الطارئة أو نسبة من الحالات الفقيرة التى تحتاج إلى خدماتها مراعاة للبعد الاجتماعى والإنسانى .

تقليص حجم القطاع العام بفعل الخصخصة

طالما كان لدى الدولة الفرصة فى أن يتولى القطاع الخاص إنتاج سلعة عامة أو توفيرها بأقل تكلفة وبنفس جودة القطاع العام أو أفضل منها ، فما الداعى إذن لأن يتولاها القطاع العام ، وتحمل الدولة مسئولية إنفاق مبالغ أكبر ؟

وإذا كانت الإجابة بالنفى ، فإنه يجب على القطاع العام أن يترك دوره غير المنتج إلى القطاع الخاص ، خاصة بعد تضخم القطاع العام فى الكثير من

البلدان النامية بالموظفين غير المنتجين ، وبعد أن ازدادت خسائره التى تتحملها ميزانية الدولة ، وهى الفكرة التى تستند إليها الدعوة إلى الخصخصة([67]) .

وكان آدم سميث أول من دعا إلى هذه الفكرة بقوله "إن بيع أملاك التاج فى الدول الأوربية يكون أكثر تحقيقاً للإيرادات من رهنها ، أو تركها للزراعة بمعرفة الحكومة .ولن يستغرق أمر إنتاجها وبيع ثمرها كثيراً إذا ما بيعت إلى القطاع الخاص" .

وقد أخذت الدعوة إلى الخصخصة ،أو تقليص دور الدولة فى النشاط الاقتصادى، تظهر وتروج منذ بداية عقد الثمانينيات فى القرن الماضى ([68])، وذلك بأن تتخلى بعض وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص . وتعنى الخصخصة فى الأساس تحويل الأصول من القطاع العام إلى القطاع الخاص ، بهدف تخفيف الأعباء المالية للدول التى تواجه اختلالات اقتصادية كلية تسببها

([67]) يعترض بعض الكتاب على الترجمة العربية للفظة *privatization* الإنجليزية على أنها تعنى التخصيص أو التخصيصية أو الخصخصة ، ويفضلون أن يطلق عليها سياسة تحويل العام إلى خاص ، أو بيع القطاع العام أو التأميم العكسى ، ذلك أن المقصود بهذا الاصطلاح يعنى فى الكتابات الغربية أكثر من مجرد بيع المشروعات العامة إلى القطاع الخاص ، فهى تعنى من بين ما تعنيه : 1- التأميم العكسى *denationalization* أى بيع الأصول المملوكة للقطاع العام إلى القطاع الخاص . والذى يطلق عليه أحياناً *divestiture* ، وقد يتضمن تصفية المشروع العام . 2- تخلى الدولة عن التحكم فى المشروعات العامة *deregulation* بإدخال المناقسة فى المجالات التى كانت مغلقة على المشروعات العامة عن طريق فتح هذه المجالات أمام القطاع العام والخاص .3- التعاقد على التشغيل أو على توفير بعض الخدمات مع القطاع الخاص *contracting* فى حالة منح امتياز *franchising* تشغيل خطوط الأتوبيس العام عن طريق شركة خاصة ن أو منح حق إدارة فندق أو تحويل مهمة نظافة المصالح الحكومية أو الموانىء أو الشواطىء إلى شركات القطاع الخاص .

أنظر : د. إبراهيم العيسوى : المسار الاقتصادى فى مصر وسياسات الاصلاح ، دراسات نقدية فى الأزمة الاقتصادية ، مركز البحوث العربية ، القاهرة ، 1989، ص 76، ص 77 ، ص 115

([68]) وكانت بعض دول أوربا الغربية (بريطانيا وألمانيا وفرنسا) قد سبقت إلى الخصخصة ، ثم طبقت على نطاق واسع أخيراً فى الدول المتحولة من النظام الاشتراكى ، ومعظم الدول النامية، ومنها مصر .

شركات القطاع العام الخاسرة ، أو للاستفادة من القطاع الخاص فى تحسين الكفاءة الاقتصادية ([69]).

ولكن ذلك لا يعنى أن يتخلى القطاع العام عن جميع مشروعاته ، إذ لايزال أمام القطاع العام أن يمتلك ويدير المشروعات العامة التى تعتبر احتكارية بطبيعتها ، ومنها مشروعات الثروة الطبيعبية من بترول ومعادن ، ومشروعات المرافق العامة كالنقل والاتصالات ، والمشروعات التى تحتاج إلى تكنولوجيا عالية لا يمكن أن يتحمل تكلفتها القطاع الخاص .كما أن الخصخصة تتم من خلال طرق عدة ([70]) فهى لاتقتصر على بيع مشروعات القطاع العام إلى القطاع الخاص ، فقد تشمل أيضاً أن تعهد الدولة إلى شركة خاصة بإدارة مؤسسة عامة بموجب (عقد الإدارة) ، أو تؤجر للقطاع الخاص حق استخدام بعض أصول القطاع العام لفترة من الزمن ، أو تمنح الدولة القطاع الخاص حقوق تشغيل وتطوير المرافق العامة لمدة من الزمن تعود الأصول بعدها تالية للدولة ، أو تعرض الدولة أسهم شركة القطاع العام للجمهور لبيعها ، أو تجمع عدداً من الشركات المطلوب خصخصتها لعرضها على الجمهور مرة واحدة من خلال نظام الكوبونات التى تأخذ شكل شهادات يمكن لأصحابها تحويلها إلى أسهم فى شركات القطاع العام من خلال المزاد العلنى .

ويمكن تخصيص عدد من هذه الأسهم إلى العاملين بالشركة ، أو أن تتم الخصخصة من الداخل ، بمعنى أن تبيع الدولة الشركة للعاملين ومجلس إدارتها.

ومن شأن سياسة الخصخصة أن تؤثر فى مالية الدولة من أكثر من وجه : فهى تؤدى إلى تخفيض النفقات العامة ، وإعادة النظر فى بعض مجالاتها كالإنفاق على التعليم والصحة عند إسنادهما للقطاع الخاص ، وتقليل منح الدعم والإعانات الاقتصادية ، وزيادة الدعم والإعانات الاجتماعية لتقليل الآثار السلبية للخصخصة على الفقر والطبقات الفقيرة . وتطوير النظام الضريبى

([69]) رياض دهال وحسن الحاج : حول طرق الخصخصة ، أوراق عمل ، المعهد العربى للتخطيط ، الكويت ، ص 1 وما بعدها

([70]) رياض دهال وحسن الحاج ،ص 5 – ص 17، وأيضاً : *Sunita Kikeri ,John Nellis and Mary Shirley : Privatization : Lessons from Market Economies , The World Bank Research Observer , Vol. 9. No. 2, 1991, pp. 241-272*

لتوسيع الوعاء الضريبى وزيادة أعداد الممولين لتوفير الإيرادات العامة اللازمة للمالية العامة .

ومن ناحية أخرى يمكن أن تحمل الخصخصة الميزانية العامة للدولة أعباء ، منها : دفع إعانات بطالة للعمال الذين يستغنى عنهم المالك الجديد من القطاع الخاص للمشروع العام ، أو تكلفة البرامج التحويلية لإعادة تأهيل هؤلاء العاملين ، أو تخفيض الإيرادات العامة التى كانت تحول من فائض المشروعات العامة إلى خزانة الدولة بعد الحرمان من ذلك بسبب خصخصة هذه المشروعات .

نطاق و مجال عمل الخصخصة

على الرغم من تعدد المجالات التى يمكن أن يتخلى عنها القطاع العام للقطاع الخاص عن طريق الخصخصة ، إلا أن الجدل يحتدم بشأن الضوابط والمحاذير التى يتعين مراعاتها عند إسناد مهمة إنتاج أو تقديم بعض السلع العامة ، كمشروعات البنية الأساسية ، والخدمات التعليمية والخدمات الصحية :

أ- منشآت البنية الأساسية

تقوم الدولة بعبء الإنفاق العام على مشروعات البنية الأساسية *Infrastructures Projects*، وخاصة فى مجالات النقل والطاقة والمياه والصرف الصحى والاتصالات والرى ، لما تحققه هذه المشروعات من منافع فى تحقيق النمو الاقتصادى ([71])، حيث أنها تهيىء البنية السليمة للاستثمار أو التوسع فيه ، مما يساعد على تخفيف وطأة الفقر ، ويعمل على توفير الاستقرار .

وقد ساد الاعتقاد بأن القطاع الخاص يعجز عن أن يتولى مهمة إنشاء هذه المشروعات إما لعدم قدرته المالية على تحمل أعباء تكاليفها الباهظة ، أو للبعد الزمنى بين إنفاق هذه المبالغ وتحقيق العائد منها على قلته . غير أن هذه النظرة

([71]) *William R. Easterly & Sergio Rebleo : Fiscal Policy and Economic growth : An empirical investigation , National Bureau of Economic Research (NBER) , Working papers No. 4499, Cambridge , Massm 1993.*

قد تغيرت ، وأصبحت هناك قناعة بأن يتولى القطاع الخاص دوراً فى إنشاء وصيانة المرافق الأسياسية للأسباب التالية :

1-تجاوز الاحتياجات الاستثمارية فى مشروعات البنية الأساسية قدرة الحكومات .

2-لم يتمكن القطاع العام من إنشاء وصيانة البنية الأساسية وفق المعايير الدولية ، ففى قطاع الكهرباء – على سبيل المثال – تدهور الأداء الكلى من النواحى الفنية والتنظيمية والماليةللمرافق التى تملكها الدولة رغم التوسع الهائل الذى تم فيها خلال العقد الماضى .3-عدم توافر القدرة الفنية والمقدرة الإدارية الملائمة لإدارة وصيانة هذه المشروعات . ويستدل على ذلك بتدهور مرفق الاتصالات وعجزه عن الوفاء باحتياجات المستهلكين فى معظم الدول النامية ([72]) ، بحيث طالت سنوات الانتظار لتركيب تليفون منزلى خلال العقد الماضى ، ووصلت إلى 27 سنة فى مصر و30 سنة فى غانا و21 سنة فى الأرجنتين .

4-مكنت التكنولوجيا المتطورة فى بعض مشروعات البنية الأساسية من أن يتولى القطاع الخاص إدارة تقديم بعض الخدمات العامة ، دون الحاجة إلى رأس المال الضخم الذى كانت تتطلبه الأجهزة القديمة والتى بررت استثمار القطاع العام فيها .

لذلك شهدت السنوات الأخيرة إفساحاً للقطاع الخاص بأن يتولى إنشاء وإدارة بعض المرافق الأساسية ، وخاصة فى قطاع الاتصالات ، وإنشاء الطرق والمطارات ، ومحطات الكهرباء والصرف الصحى ، وذلك إما بخصخصة شركات القطاع العام التى كانت تديرها ، أو بإبرام عقود بين الدولة والقطاع الخاص بالنسبة للمشروعات الجديدة تتيح للقطاع الخاص إدارة وتشغيل المرفق العام لعدد من السنوات يتمكن خلالها من استرداد التكاليف التى أنفقها مضافاً إليها الربح ، ثم تؤول فى النهاية إلى الدولة ، وفق عقود امتياز ، أو عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية(المعروف بنظام البوت) *Building ,Operating and Transfer (BOT)* .

([72]) *World Bank News, Feb. 7, 1991, p.2.*

ولاتقل أعمال صيانة أهمية مشروعات البنية الأساسية القائمة عن إنشاء المشروعات الجديدة، وذلك للمحافظة على المرافق العامة وإطالة عمرها الإنتاجى ، وقد لوحظ إهمال القطاع العام هذه الأعمال ، وخاصة فى مجالات رصف الطرق وبناء الجسور ونظافة الشوراع وإنارتها ، مما يفضل أن تسند هذه الأعمال إلى شركات متخصصة من القطاع الخاص تقوم بالأعمال بالكفاءة العالية مقابل أجر تدفعه الدولة ، أو أن يتحمل المستفيدون من هذه المرافق جزءً منه لتقليل النفقات التى يمكن أن تتحملها الدولة ، فيتحمل السكان جزءً من تكلفة نفقات نظافة الشوارع التى يسكنون فيها ، وإنارتها ، ويتحمل المسافرون أو أصحاب المركبات جزءً من نفقات صيانة الطرق السريعة والكبارى والجسور التى يمرون عليها ، وهكذا .

ب- الخدمات التعليمية

تعتبر الخدمات التعليمية فى الأصل سلعة خاصة لأنها تتقبل الاستبعاد والمنافسة ، فمن خلال تحديد نظام للرسوم التعليمية يمكن منع غير القادرين من الانتفاع بها ، كما أن تزاحم الطلاب فى الفصل الواحد يقلل من جودة الخدمة التى كان يمكن أن يحصل عليها عدد أقل .

ولكن بالنظر إلى أهمية التعليم للمجتمع ككل ، فهو المسئول عن تخريج مواطن متعلم يتبنى أفكاراً إيجابية ، ولديه القدرة على المساهمة فى العمل والإنتاج ، فقد وجدت الدول من واجبها أن تتولى تقديم هذه الخدمة بدلاً من القطاع الخاص ، حتى تضمن حصول أكبر عدد ممكن من المواطنين على الحد الملائم منه ، وأن سياسة التعليم لاتتعارض مع سياسة الدولة ومذهبها الفكرى ، وقيم المجتمع وأعرافه . فاعتبارات العدالة والجودة هما أساس تدخل الدولة فى التعليم .وتفقد هذه المبررات الحماس لها فى ظل تضخم النفقات العامة التعليمية ، وعدم قدرة الدولة على تحمل المزيد منها ، مما أدى إلى أن تكدست الفصول بالطلاب ، وضاقت الأبنية التعليمة عن استيعاب الحشود المتدفقة سنوياً ، مع عدم قدرة الدولة على بناء المزيد من المدارس وتعيين المدرسين لمواجهة هذه الزيادة السنوية ، الأمر الذى انعكس سلباً على جودة التعليم ومخرجاته ، وأصبح المجتمع يتقبل عودة القطاع الخاص إلى تولى مهمة تقديم الخدمة التعليمية ، جنباً إلى جنب مع الدولة ، فزادت المدارس والجامعات الخاصة فى السنوات الأخيرة .

ويقترح البنك الدولى([73]) على الدول أن تبحث عن مصادر جديدة لتمويل خدمات التعليم بهدف ضغط النفقات التعليمية وتقليل تدخل الدولة ، وذلك من خلال الخيارات الثلاثة التالية :

1- استرداد التكاليف العامة للتعليم الجامعى وإعادة تخصيصها لصالح المراحل التعليمية ذات العائد الاجتماعى الأكبر

ويتم ذلك بأن تفرض الدولة رسوماً دراسية على التعليم العالى ، وإعادة استثمار عوائد هذه الرسوم على المراحل الأخرى للتعليم ، وخاصة التعليم الابتدائى ، وذلك لضمان :

أ- حسن اختيار الطلاب الذين يلتحقون بالتعليم العالى ، على أن يعفى الطلاب المتفوقون و الموهوبون من رسوم الالتحاق بالتعليم العالى ، حتى لايحول عدم القدرة المادية دون التحاق هؤلاء الطلاب بالتعليم .

ب- توفير فرصة عدالة التعليم بمنح الجميع فرصة الحصول على الحد الأدنى وهو التعليم الإلزامى.

جـ- تشجيع الجامعات والمدارس الخاصة على المنافسة مع التعليم العالى العام فى تقديم أفضل خدمة تعليمية ، تضمن أفضل المخرجات .

ولكن الأخذ بهذا الاقتراح يؤدى إلى ارتفاع تكلفة التعليم إلى مستويات لا تتحملها معظم الطبقات فى المجتمع ، وخاصة فى الدول النامية ، مما يحرم أعداداً كبيرة من التعليم فتزداد نسبة الأمية ، بجانب ما هى عليه من ارتفاع .

2-خصخصة المراحل التعليمية ، ولا سيما المراحل الدراسية المتقدمة والجامعية

وذلك بإسناد مهمة التعليم العالى إلى القطاع الخاص مقابل حصوله على الإيرادات التى تضمن إقباله على توفير هذه الخدمة .

([73]) *World Bank : Education in the Middle East and North Africa : A Strategy towards learning for Development Human Development Sector, Middle East & North Africa Region , Washington D.C., June 1998, pp. 1-54*

ولكن التخوف من أن هذا الأسلوب يضر بمقتضيات العدالة الاجتماعية ويحرم الطبقات الفقيرة من فرصة الالتحاق بالتعليم العالى .

وللتقليل من هذا التخوف تلجأ بعض الدول إلى اتباع أسلوب المشاركة بين القطاعين العام والخاص *public private partnership* (*PPP*) فى نظام بناء المدارس والجامعات ، على أن يديرها القطاع الخاص تحت إشراف الدولة مقابل رسوم يحصل عليها القطاع الخاص خلال عقد امتياز محدد المدة ، ليضمن استرداد التكاليف التى تحملها القطاع الخاص مضافاً إليها ربح يشجعه على استثمار أمواله فى تقديم هذه الخدمة ، على أن تسترد الدولة مشروعاتها بعد انقضاء مدة الامتياز .

3- **سياسات الدعم وكوبونات التعليم** :تهدف هذه السياسة إلى تحسين جودة المدارس العامة عن طريق زيادة نطاق الاختيار باتباع نظام الكفيل *voucher system* ،الذى يقوم([74]) على تقديم الدعم المالى للطلاب مباشرة ، لا إلى المدارس ، فلكل طالب أن يسترد فاتورة الرسوم الدراسية التى دفعها إلى المدرسة التى اختارتها عائلته على أساس الجودة .

ومن شأن هذا النظام أن يخلق المنافسة فى سوق التعليم فيزداد الطلب على المدارس عالية الجودة ، سواء كانت عامة أو خاصة ، وينخفض الطلب ، أو يكاد يتوقف ، على المدارس الأقل جودة أو الرديئة، فلا يكون أمامها إلا تطوير ذاتها أو الإغلاق .

كما يساهم هذا النظام فى أن يكون للطالب وولى الأمر دور فى تقييم المدرسين مما يؤدى إلى التخلص من المدرس غير الكفؤ، و يحفز أصحاب المدارس إلى إقامة وإنشاء مدارس أكثر تطوراً وأعلى جودة .

وقد طبق هذا النظام فى عدد من الدول مثل بنجلاديش ، وشيلى ، والسويد وهولندا واليابان والولايات المتحدة وبريطانيا ونيوزلاندا .

([74]) *E. West : Education Vouchers in practice and principle : A World Survey , the World Bank Research Observer, Vol. 12, No.1, 1997, pp. 83- 103*

بيد أن هذا النظام يتطلب توافر مجال للاختيار لدى أولياء الأمور والطلاب ، بمعنى أن يكون هناك عدد كاف من المدارس ، وإلا اضطروا إلى اختيار المدرسة المتاحة لهم بعد انشغال المدرسة التى يرغبونها بالطلاب .

كما يتعين توافر قدر كبير من المعلومات عن هذه المدارس ، حتى نضمن حسن الاختيار . ومن ثم فإن هذا الاقتراح يتطلب استثمارات كبيرة من القطاع الخاص لإنشاء المدارس ، وأن يمضى وقت كاف للحكم على جودة هذه المدارس للاختيار الصحيح فيما بينها .

وهكذا يتبين لنا أنه ليس من الملائم أن تترك الدولة مهمة تقديم الخدمة التعليمية بالكامل إلى القطاع الخاص ، بل يظل لها الدور فى تقديم هذه الخدمة بالسعر غير التنافسى (أقل من سعر السوق) إلى الطبقات الاجتماعية الفقيرة ، ويزداد هذا الدور فى الدول النامية أو الدول المتخلفة .

جـ - الخدمات الصحية

تعتبر النفقات الصحية – كالنفقات التعليمية – استثماراً فى الموارد البشرية ، تتدخل الدولة لتوفير القدر الأساسى منه ، وخاصة لمساعدة الطبقات الفقيرة على الاستفادة من الخدمات الصحية ، لما لها من مردود اقتصادى ، ينعكس أثره على زيادة الإنتاج . إذ أن العناية الصحية يمكن أن تطيل العمر الإنتاجى للفرد .

و لاخلاف على ضرورة تدخل الدولة لتوفير خدمات الصحة الوقائية والمستوصفات العامة ، لما يحقق ذلك من فائدة لا يقتصر أثرها على شخص الفرد المنتفع بها ، وإنما يمتد أثرها الخارجى *external effects* على المجتمع ككل ، لأن العائد الاجتماعى من الإنفاق عليها يكون كبيراً بالنظر إلى قلة حجم نفقاتها ، فبجنيهات قليلة يمكن أن تنظم الدولة برامج تطعيم وقائية ضد الأمراض التى تصيب الأطفال ، مما يحمى المجتمع من خطر إصابتهم بالمرض فى المستقبل ، ويتوفر له طاقة إنتاجية كبيرة من الأصحاء ([75]).

ولكن الخلاف بين الاقتصاديين حول مدى ملاءمة تدخل الدولة فى تقديم الخدمات الصحية الأخرى ، ومنها علاج المرضى بالمستشفيات العامة بالمجان

([75]) *World Bank : Investing in Health , World Development Report, Oxford University Press, 1993, p.III.*

أو بسعر رمزى ، وإقامة المستشفيات المتخصصة فى علاج الأمراض باهظة التكلفة ، وإيفاد المرضى إلى الخارج على نفقة الدولة للعلاج .

ويخشى المؤيدون لتدخل فى مجال الخدمات الصحية من أن يؤدى انفراد القطاع الخاص بهذه الخدمة إلى ارتفاع تكلفتها ، وعدم قدرة الطبقات الفقيرة على الحصول على العلاج مما يضر بالاستقرار الاجتماعى من ناحية ، ويقلل من طاقة المجتمع الإنتاجية .

بينما يرى المؤيدون لأن يقوم القطاع الخاص بتقديم الخدمات الطبية غير الأساسية أن هذا النظام يسمح بتوفير الخدمات الصحية فى إطار تنافسى يضمن حصول المريض على أفضل خدمة بالسعر المناسب ؛ فالمريض بحاجة حقيقية إلى خدمة طبية عالية الجودة تضمن له العلاج السليم ، أكثر من حاجته لخدمة طبية رخيصة أو مجانية قليلة الجودة .

ولعل مستوى أداء الخدمات الطبية التى تقدمها المستشفيات العامة مقارنة بمستوى المستشفيات الخاصة ترجح رأى القائلين بإسناد هذه الخدمة إلى القطاع الخاص للحصول على الخدمة الأفضل ، إلا أن ارتفاع أسعار الخدمة فى المستشفيات الخاصة ، وتنافسها على الخدمة المظهرية (أو الخدمات الطبية الفندقية) التى تفوق أسعارها قدرة أغلب المواطنين فى الدول النامية ، تجعل من الملائم أن يكون للدولة الحق فى تقديم الطبية الأساسية وغيرها من الخدمات ، من خلال مستشفياتها العامة ، أو بالتعاقد مع المستشفيات الخاصة على تقديم هذه الخدمة لقطاع من المواطنين مقابل مساهمة كل من الحكومة والمنتفع بالخدمة فى دفع ثمنها ، بما يعرف بنظام التأمين الصحى .كما تقوم جمعيات النفع العام بدور فى تقديم هذه الخدمات بأجر رمزى أو مخفض ، من خلال المستوصفات والمراكز الطبية ، التى تمول أساساً من اشتراكات الأعضاء فى هذه الجمعيات ، ومن تبرعات القادرين .

تقييم تجربة الخصخصة فى مصر

بدأ برنامج الخصخصة المصرى مع أوائل التسعينات فى القرن المالى بثلاث شركات ، وانتهى فى عام 2010 بحوالى 265 شركة ما بين البيع والتأجير والمشاركة .

وكانت البداية بالاتجاه نحو الخصخصة " بصدور قانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، والذي بموجبه تحولت بعض شركات القطاع العام (وعددها حينئذ 314 شركة) من مظلة قانون القطاع العام رقم 97 لسنة 1981 إلى القانون رقم (203) المذكور ، تحت مسمى قطاع الأعمال العام ، الذى تكون من 27 شركة قابضة ، ثم خفضت بعد ذلك إلى 17 شركة قابضة فقط.لكل منها شركاتها التابعة.

وفي دراسة أجريت في عام 2002 لتقييم تجربة مصر لعقد من الزمن من قبل مؤسسة امريكية[76] اكدت الدراسة بأن البرنامج حقق معظم أهدافه الرئيسية وكانت له مساهمة ايجابية في اقتصاد البلاد. فقد تم خصخصة نحو 190 شركة بحلول عام 2002 بلغ مجموع عوائدها حوالي 14.5 مليون جنيه مصري وتحقق تحسن في اداء الشركات وأنخفض عدد الشركات الخاسرة من 82 شركة في 1995 الى نحو 41 شركة في 1999، وارتفع معدل العائد على الاستثمار من 0.72% الى 3.5% وزادت عوائد الحكومة من الضرائب وبالتالي انخفض العبء المالي لها. وفتح البرنامج الباب لزيادة المدخرات المحلية والاستثمار المحلي والاجنبي، كما رافق البرنامج ارتفاع الانتاج والكفاءة الاقتصادية واصبحت الاسواق المصرية دينامية وتنافسية.

وقد كان من بين العوامل التي ساعدت على نجاح البرنامج طريقة استخدام عوائد الخصخصة لدفع تعويضات المعاش المبكر للعاملين وتسديد ديون البنوك فيما تم تحويل القسم الاعظم منها الى وزارة المالية، كما ان تنفيذ البرنامج قد اعطى اشارة تغيير نحو اقتصاد يقوده القطاع الخاص ومتوجه نحو السوق.

---

[76] *UNIDO, Recent Experiences with Alternative forms of privatization; Case studies and synthesis with afocus on the role of government PPD.175(SPEC) 1996 -30-25,p14-25*

وقد مرت تجربة الخصخصة في مصر بالعديد من المآخذ ، فالطرق التي تم بها تقييم الشركات فتحت الباب للمضاربة على الشراء بأقل من القيمة الحقيقية للأصول المباعة وهو ما فتح المجال لقيام المستثمرين بإعادة بيع هذه الأصول فيما بعد بأسعار أعلى. كما أن الخصخصة فتحت الباب على مصراعيه للأجانب دون وضع حدود قصوى للتملك بخلاف ما عليه العمل في الدول الغربية - التي تبنت الخصخصة – ذاتها ، وقد ظهر ذلك واضحا جليا من خلال استيلاء الأجانب على سوق الأسمنت في مصر واحتكارهم له. ولم ترسخ الخصخصة المصرية فقط لاحتكار الأجانب بل دعمت احتكار فئة من المصريين في الداخل من خلال تخصيص بعض المشروعات في يد واحدة تحتكر كما تشاء ، وهو ما تم في شركة حديد الدخيلة التي تم بيعها لمنافسها بأموال البنوك التي هي أموال الشعب ، بل ومنذ أيام تم تخفيض الجمارك على مستلزمات إنتاج الحديد المستوردة من الخارج[77].

ولقد توالت أحكام القضاء التى رفعها عمال الشركات التى تم خصخصتها وغيرهم من المعارضين لتقرر إعادة هذه الشركات إلى القطاع العام مرة تالية لما شاب عملية الخصخصة من عيوب قانونية تكشف عن فساد بين .

ويكفى للدلالة على ذلك أن نورد ما جاء بحيثيات حكم محكمة القضاء الإدارى بشأن إلغاء قرارات خصخصة شركات مصر شبين الكوم للغزل والنسيج[78] وطنطا للكتان والزيوت والنصر للمراجل البخارية وأوعية الضغط. بأن " أن الخصخصة في ذاتها ليست شرا مستطيرا يجب مقاومته كما أنها ليست خيرا مطلقا يتعين أن تذلل أمامه الطرق وتفتح الأبواب على مصرعيها ؛ .و أن الشر المستطير الذي يصاحب الخصخصة المدمرة لاقتصاد الوطن هو الخصخصة القائمة على الإذعان لبيع القطاع العام بشروط المؤسسات الدولية لإعطاء القروض والتسهيلات الجديدة والسماح بإعادة الجدولة لبعض الديون الخارجية سعيا نحو تصفية القطاع العام .

---

[77] أشرف دوابة: ثمار الخصخصة المصرية ، منشور على شبكة المعلومات الدولية بتاريخ 2008/4/29.

[78] راجع فى ذلك على سبيل المثال : محكمة القضاء الإداري رقمى34517 لسنة 75 قضائية، و40848 لسنة 75 قضائية.

وكشف القضاء الإدارى فى حكمه ببطلان عقد بيع 90% من شركة عمر أفندى إلى مستثمر رئيسى عن إهدار جسيم للمال العام وتجريف لأصول الإقتصاد المصرى تحت قيادة العديد من الوزارت لأكبر عمليات تخريب للإقتصاد مصرى وهى جرائم جنائيه – إن ثبت بعد تحقيقها-فضلاً عن كونها تمثل فساداً إدارياً يستوجب المساءله,وعملاً بحكم الماده (25) من قانون الإجراءات الجنائيه التى أوجبت على كل من علم بوقوع جريمه يجوز للنيابه العامه رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب أن يبلغ النيابه أوأحد مأمورى الضبط القضائى عنها ,والماده (26)من القانون ذاته التى أوجبت على كل من علم من الموظفين العموميين أو المكلفيين بخدمة عامة أثناء تأديه عمله أو بسسب تأديته بوقوع جريمه من الجرائم يجوز للنيابه العامه رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب ,أن يبلغ عنها فوراً النيابه العامه ,أو أقربق مأمور من مأمورى الضبط القضائى ''فإن المحكمه تعتبر حكمها القضائى هذا بلاغاً لكل جهات التحقيق بالدوله ,للنيابه العامه ,ونيابه الأموال العامه ,وإداره الكسب غير المشروع ,والنيابه الإداريه ,لتتخذ كل جهه حيال هذا الأمر ما أوجبه عليها القانون وما يقى البلاد شر الفساد[79].

كما جاء فى حكم المحكمة الإدارية العليا [80] بتأييد حكم محكمة القضاء الإداري السابق ببطلان بيع 90% من أسهم شركة عمر أفندى للقنبيط، وبطلان تخصيصه، وإعادته للدولة :" أن عملية البيع والخصخصة شابها العديد من أوجه البطلان والمخالفات الجسيمة وتمثل إهدارا للمال العام.

وذكرت المحكمة في حيثيات حكمها أن ما ذهب إليه حكم أول درجة إلى أن التقييم المالى للشركة لم يكن متناسبًا مع الحقوق والمزايا التي منحها عقد البيع للمشترى، كما أن كراسة شروط عملية البيع تضمنت بيع كافة أصول الشركة من أراض وعقارات، وكل الفروع الرابحة والخاسرة، بالمخالفة لقرارات اللجنة

---

[79] راجع الحكم فى الدعوى رقم 11492 لسنة 65 ق بجلسة 2011/5/7.

[80] راجع حكم الإدارية العليا فى الطعون أرقام : 33963 ، 35092 ، 35095 لسنة 57 جلسة 2013/8/1.

الوزارية للخصخصة، والتي نصت على استبعاد الفروع الخاسرة، والأصول غير الملائمة للنشاط- صدر متفقا مع صحيح حكم القانون.

وأشارت المحكمة إلى أنه من ضمن الضوابط التي وضعتها لجنة الوزارة للخصخصة في 1 يناير 2001 وجوب أن يكون تقييم الشركة على أساس القيمة الحقيقية وأن يقتصر البيع على غير الأراضي، ولكن الثابت أن التقييم جرى بطريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية وهو ما ترتب عليه البيع بسعر بخس وهو ما يظهر ثمة إهدار للملكية العامة التي يدخل في نطاقها أسهم 90%.

وأشارت إلى أن التقييم الذي أعدته اللجنة المشكلة بقرار رئيس مجلس إدارة الشرطة القابضة للتجارة رقم 136 لسنة 2005 انتهت فيه إلى أن قيمة أصول الشركة مليار و289 مليونا و221 ألف جنيه، ومع ذلك تم بيع الأسهم بـ589 مليونا و410 آلاف جنيه فقط، وهو ما يهدم عملية البيع.

وأوضحت المحكمة أن الطعن المقدم من رجل الأعمال السعودي جميل القنبيط لم يقم على أساس سليم من القانون وأن الطاعن كان على علم وإدراك ببوار وفساد تلك الصفقة التي محلها مالا مملوكا ملكية عامة.

وهكذا يتبين أن أحكام القضاء لم تحرم عقود الخصخصة باعتبارها وسيلة اقتصادية لقيام القطاع الخاص بمهام القطاع العام فى إدارة الشركات الحكومية أو امتلاكها ، ولكنه أبطل عقود الخصخصة التى أبرمتها الحكومة المصرية مع بعض المستثمرين لما شابها من عيوب قانونية أو فساد حكومى.

خلاصة ما تقدم : يتضح أن للدولة فى جميع الظروف ، وأياً كان مذهبها الاقتصادى ، ودرجة تقدمها أو ثرائها ، أن تتدخل فى النشاط الاقتصادى للقيام بوظائفها ، ويلزم لهذالتدخل نفقات عامة تقوم بها للحصول على السلع والخدمات التى تعينها على هذه الوظائف ، وتمول هذه النفقات من الإيرادات العامة التى لديها .

ومن ثم كان من الضرورى أن نناقش النفقات العامة والإيرادات العامة وصياغتها فى الموازنة العامة ، فى الأبواب التالية :

الباب الثانى

النفقات العامة

تمهيد وتقسيم

تستخدم الدولة النفقات العامة للقيام بوظائفها ، ومن ثم تختلف النظرة إلى النفقات العامة باختلاف النظرة إلى الدور الذى يجب أن تقوم به الدولة .

وقد أدى تطور دور الدولة إلى ظهور أنواع عدة للنفقات العامة ، وزيادة حجمها زيادة مضطردة على مر السنين ، دعت الكتاب إلى دراستها ، ومحاولة تقسيمها ، وتحليل آثارها ، والعمل على ترشيدها حتى لا تسرف الدولة فى الإنفاق دون ضابط ، لما للإسراف من خطر على مركز الدولة المالى والاقتصادى ، إلى الحد الذى قد يهدد كيانها ، أو استقلالها السياسى .

ولبيان ذلك ، نقسم هذا الباب إلى خمسة فصول ، على النحو التالى :

الفصل الأول: ماهية النفقات العامة .

الفصل الثانى: أنواع النفقات العامة .

الفصل الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العامة .

الفصل الرابع : الآثار الاقتصادية للنفقات العامة .

الفصل الخامس: ضوابط الإنفاق العام .

الفصل الأول

ماهية النفقات العامة

للتعرف على ماهية النفقات العامة ، يلزم أن نعرف أولاً النفقة العامة ، وعناصرها ، ثم نبين تطور نظرة الفكر المالى تجاهها ، وذلك من خلال مبحثين ، أولهما لتعريف النفقة العامة ، وثانيهما لتطور الفكر المالى تجاه النفقات العامة .

وذلك على النحو التالى :

المبحث الأول

تعريف النفقة العامة

تكاد تجمع الكتابات المالية([81]) على تعريف النفقة العامة بأنها : استعمال مبلغ من النقود ، عن طريق هيئة عامة ، لإشباع حاجة عامة . ومن ثم تنطوى النفقة العامة على عناصر ثلاثة ، هى استعمال مبلغ نقدى ، والهيئة العامة ، والحاجة العامة . ونتعرف على هذه العناصر بالتفصيل ، على النحو التالى :

([81]) وذلك على اختلاف فى العبارات ، إلا انها تتفق فى المضمون .

أنظرعلى سبيل المثال :د. محمود رياض عطية ، ص37، د. زين العابدين ناصر ، ص 130 ، ود. محمد دويدار ، ص 57 ، د. محمد حلمى مراد ، ص 25.

العنصر الأول : استعمال مبلغ نقدى :تحصل الدولة على مايلزمها من سلع أو خدمات مقابل نقود تدفعها إلى من يحوز هذه السلع أو يقدم الخدمات ، فهى تحصل على خدمات الموظفين مقابل مبلغ نقدى يتمثل فى الأجور والمرتبات ، كما تشترى المواد والمهمات التى تحتاجها بالنقود .

وتساير الدولة فى إنفاقها النقدى الطبيعة السائدة للمعاملات والمبادلات الاقتصادية المعاصرة ، والتى تقوم كلها – تقريباً -على استخدام النقود([82]). وذلك على خلاف ما كان سائداً فى الماضى ، حين كانت الدولة تحصل على سلع وخدمات الغير بدون مقابل، عن طريق سلطة الجبر والإكراه ، التى تتيح لها مصادرة ما يلزمها من مواد بدون ثمن ، وإرغام الأفراد على العمل لديها بالسخرة ، أو بدون أجر .

فضلاً عن أن الإنفاق العينى يثير العديد من المشكلات الإدارية والتنظيمية ، فهو يفضى إلى عدم الدقة ، وصعوبة مراقبته وتعذر تقييمه بدقة ، أوتقدير قيمة التضحية المادية المقابلة له ، وقد يدفع الإدارة إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم دون غيرهم مزايا عينية ، مما يشكل إخلالاً بمبدأ المساواة بين الأفراد فى الاستفادة من نفقات الدولة ، وفى تحمل الأعباء والتكاليف العامة([83])
.

ويتعارض اللجوء إلى السخرة أو الأعمال الجبرية مع ما تقرره الدساتير الحديثة من الحرية الشخصية وحق المواطن فى حرية اختيار العمل[84].

ومع ذلك فلازالت هناك بعض صور للإنفاق غير النقدى ، منها:

1- منح الميزات العينية ، كأن تقدم الدولة لموظفيها مساكن مجانية أو وجبات مجانية ، أو تعليم أبنائهم بالمجان ، كجزء عينى من الأجر .

أو تضطر فى بعض الأحوال إلى توزيع بعض منتجات المصانع التى تملكها على العمال بدلاً من منح أجور نقدية لهم ([85]).

([82]) د. زين العابدين ناصر ، ص 131

([83]) د. زين العابدين ناصر ، ص 131، ود. زكريا بيومى : ص 159، ص 160 ، د. عبد الكريم بركات ود. حامد دراز : المالية العامة ، 1985 ، ص 115، ص 116

[84] نصت المادة

لذلك تتظهر فى الميزانية العامة المصرية بعض النفقات العامة العينية ، كتكاليف الأغذية ، وتكاليف الملابس ، وتكاليف العلاج الطبى ، وتكاليف الخدمات الاجتماعية والرياضية للعاملين ، ومختلف التحويلات العينية ، وحالات قيام الدولة بتوفير سلع وخدمات بالمجان أو بأثمان أقل من ثمن التكلفة مع تحمل الدولة لفروق الأسعار ، وغيرها من التصرفات التى تمثل نقلاً للقوة الشرائية من الدولة إلى الأفراد ، مما يتعين حسابها ضمن بنود الإنفاق العام ([86]).

2- الميزات الشرفية كمنح الأوسمة والنياشين([87]).

3- السماح للموظفين بتحصيل أجورهم من الأفراد مباشرة مقابل الخدمات التى يؤدونها لهم ، كموثقى العقود فى فرنسا، وموثقى عقود الزواج فى مصر[88].

4- تطلب الدولة من أهالى منطقة أو قرية معينة المساهمة الإجبارية بقطعة أرض أو إقامة مبان للمدرسة أو المستشفى العام الذى يرغبون فى إنشائه لتقليل التكاليف الإجمالية التى تتحملها الدولة لذلك([89]).

5- تلجأ الدولة فى حالات استثنائية- كالحروب - إلى الحصول على الأموال والخدمات اللازمة لها عن طريق الاستيلاء الجبرى ([90]).

([85]) د. رفعت المحجوب ، ص 9

([86]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 28

[87] ينظم القانون رقم 12 لسنة 1972 قواعد وأحكام منح الأوسمة والنياشين فى مصر ، والتى يمنحها رئيس الجمهورية للشخصيات العامة من الوطنيين أو الأجانب ، ولمن يقدمون خدمات جليلة للوطن أو للإنسانية ، وتمثل هذه الأوسمة قيمة معنوية لدى حاملها ، كما قد تتضمن بعض المزايا المالية المترتبة عليها.

[88] لم تتضمن لائحة المأذونين الصادرة بقرار وزير العدل عام 1955 وتعديلاتها أى حقوق مالية للمأذون أو القائم على توثيق وتصديق عقود الزواج والطلاق والرجعة ، ومن ثم فإنه يحصل على مقابل ما يؤديه من خدمة عامة عن طريق مساومة ذوى الشأن ، ومن ثم تتفاوت المبالغ التى يحصل عليها كل منهم تبعاً لمستوى الأسرة التى يتعامل معها .

([89]) ويعتبر البعض هذه الصورة بمثابة ضريبة عينية تفرضها الدولة على الأهالى تتمثل فى تحويل الموارد للأغراض العامة بطريقة الأمر أو الإجبار ، من ناحية ، كما تمثل نفقة عامة (استخدام هذه الموارد فى سبيل إنجاز غرض عام) من ناحية أخرى . أنظر : د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 16 ، هامش رقم (2)

العنصر الثانى :عن طريق هيئة عامة

إن ما يميز النفقة العامة عن النفقة الخاصة أن النفقة الخاصة يقوم بها الأفراد أو الجهات الخاصة ، أما النفقات العامة فتقوم بها الدولة ، أو وحداتها الإقليمية أو الإدارية ، أو هيئاتها العامة ومؤسساتها ذات الشخصية الاعتبارية العامة كالجامعات ، لأن هذه الجهات تعتبر جزءً من الدولة فصلتها عنها بإرادتها لأغراض معينة ، بحيث إذا ما أردنا معرفة مجموع نفقات الدولة فيجب إضافة نفقات هذه الجهات إلى نفقات الحكومة المركزية ([91]).ومن ثم فلا يعد نفقة عامة تبرع أحد الأفراد لبناء مستشفى أو مدرسة ، ولو كان الغرض منهما تحقيق منفعة عامة ، لأن شخص دافع النفقة ليس هيئة عامة .

وقد أثير التساؤل حول وضع الإنفاق العام الصادر عن المشروعات الخاصة أو المختلطة التى تفوضها الدول ببعض سلطاتها السيادية لآداء خدمة عامة، كما هو الحال بالنسبة لشركات الاتصالات .

ويتنازع الرأى فى ذلك معياران ([92]):

المعيار القانونى : ومؤداه أن تستمد النفقة العامة صفتها من الطبيعة القانونية لمن قام بإنفاقها ، فإذا كان شخصاً من أشخاص القانون العام اعتبرت النفقة عامة ، وإذا كان فرداً أوجهة من جهات القطاع الخاص اعتبرت النفقة خاصة .

فالنفقات العامة هى التى تصدر من الأشخاص العامة التى تهدف من نشاطها تحقيق النفع العام ، وتعتمد فى ذلك على ما تتمتع به من سلطات آمرة ، مثل قدرتها على إصدار القوانين والقرارات الإدارية ، أما ما عدا ذلك فيدخل فى عداد النفقات الخاصة.

([90]) د. زكريا بيومى ، ص 160

([91]) د. محمد حلمى مراد ، ص 26، ويضيف البعض النفقات التى تنفقها المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية التى تملك الدولة كل رأسمالها ، وشركات الاقتصاد المختلط متى كانت الدولة هى التى تسيطر عليها وتتحكم فى توجيه إدارتها ، طبقاً للقوانين المعمول بها . أنظر د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 18.

([92]) راجع تفصيلاً : د. زكريا بيومى ، ص 121– ص 124

وعلى ذلك فإن نشاط المنشآت الخاصة لا ينتج عنه إنفاق عام ، لأنها وإن كانت تهدف إلى تحقيق النفع العام إلا أنها تعتمد فى ذلك على وسائل وأساليب المنشآت الخاصة من تعاقد وتبادل ([93]) .ويترتب على ذلك اعتبار الأموال التى تنفقها المشروعات المختلطة (التى تساهم فيها الدولة مع القطاع الخاص) من الأموال الخاصة إذا اعتبر المشروع ذو الشخصية المستقلة من القطاع الخاص ، على الرغم من أن جزءً من هذه النفقات تتحمله الدولة .

ويمتاز هذا المعيار ببساطته ، إذ يكفى التعرف على طبيعة الشخصية القانونية للقائم بالنفقة لمعرفة نوع هذه النفقة عامة أم خاصة .

ويستند هذا المعيار إلى التفرقة بين طبيعة النشاط العام والنشاط الخاص على أساس النظرة التقليدية التى كانت تقصر دور الدولة على الوظيفة الحارسة ، وبالتالى فهى تزاول أنشطة لا تسعى إلى الربح ، بخلاف أشخاص القطاع الخاص الذين يزاولون أنشطتهم بهدف الربح .ولكن يصعب الأخذ بهذا المعيار فى ظل تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة أو الدولة المنتجة ، وخاصة حين تساهم الدولة فى العديد من مشروعات القطاع الخاص دون أن تظهر شخصيتها كدولة ، فلو اعتبرنا أن النفقات التى تتكبدها الدولة تعتبر نفقات خاصة لخرجت هذه النفقات من مجال الرقابة على المال العام ، وبالتالى انعدام الرقابة على جزء من نفقات الدولة .

وللتغلب على هذه الصعوبة أخذ بعض الكتاب بمعيار آخر ، هو المعيار الوظيفى :

ب- المعيار الوظيفى :

ومؤدى هذا المعيار([94]) أنه يجب الحكم على طبيعة النفقة وفق الوظيفة أو الغرض الذى تنفق من أجله ، لا بالنظر إلى شخص من أنفقها ([95]).

([93]) *Murice Dnverger : Institutions Financieres, 1956, p. 48*

مثبت فى د. شريف رمسيس تكلا ، ص 167

([94]) يطلق عليه بعض الكتاب : المعيار الاقتصادى والاجتماعى ، أنظر مثلاً : د. زكريا بيومى ، ص 123

([95]) د. رفعت المحجوب ، ص 37

ومن ثم تعتبر النفقة عامة إذا كان الغرض منها تحقيق مصلحة عامة اجتماعية أو اقتصادية ، ولو كانت تتعلق بنشاط يماثل النشاط الخاص ، و تعتبر النفقة خاصة إذا كان الغرض من تحقيقها نفع خاص ، ولو كان القائم على إنفاقها من أشخاص القانون العام .

أو بعبارة أخرى يجب النظر إلى طبيعة النفقة ، وطبيعة الوظيفة التى يصدر عنها الانفاق ، فإذا كان إنفاق تلك المشروعات نتيجة لاستخدام الدولة سلطاتها السيادية ، وبهدف تحقيق منفعة عامة اعتبرت النفقة عامة ، وإذا تخلت عن هذه السلطة اعتبرت النفقة خاصة .

ويستند هذا المعيار إلى أن الدولة لم تعد ينظر إليها على أنها شخصية قانونية مجردة ، بل هى مجموعة من الحاكمين ، الذين لهم سلطةعامة تخول لهم الأمر والنهى بالإرادة المنفردة ، ويمكن التنازل عن اللجوء إلى السلطة العامة بالنسبة لنشاط معين ، وتتعامل الدولة كالأفراد أى من خلال الأسلوب التعاقدى . وفى هذه الحالة تكون كالأفراد ، ويعتبر ما تنفقه من قبيل النفقات الخاصة لا النفقات العامة .

ومن ناحية أخرى ، فقد وجد فى كثير من الدول مشروعات أو منظمات مختلطة ، ليست بالعامة و لابالخاصة ، تعرف بشركات الاقتصاد المختلط ، أوالمشروعات الخاصة ذات المنفعة العامة ، وقد أعطيت لبعضها سلطات لا تختلف فى طبيعتها عن السلطات التى يتمتع بها أشخاص القانون العام ([96])، مما أوجد فروقاً جوهرية بين طبيعة نشاط المشروعات الخاصة ، والمشروعات الخاصة ذات النفع العام ، يلزم اعتبار نفقات المشروعات العامة الشبيهة بمشروعات الأفراد نفقات خاصة ، بينما تعتبر النفقات التى تقوم بها المشروعات الخاصة التى تقوم ببعض سلطات الدولة الآمرة نفقات عامة([97])

ويمتاز هذا المعيار بأنه يتكيف مع تطور دور الدولة وتخليها عن وظيفتها الحارسة إلى الوظيفة الإنتاجية ، والدخول فى أنشطة تهدف إلى تحقيق الأرباح كغيرها من القطاع الخاص . ولكن يعيب هذا المعيار أنه يوسع من مفهوم

([96]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 18

([97]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 168

الإنفـاق العـام ، وبالتـالى يتسـع نطـاق الرقابـة العامـة ، ممـا يصـيب بالضـرر الاستثمارات الخاصة ، ويعوق انطلاقها وتحررها من الروتين الحكومى([98]).

ويرى بعض الكتاب ([99]) أن الأخذ بهذا المعيار يعقد الأمور دون مقتضى ، حيث ينصرف الذهن غالباً إلى اعتبار كل نفقة تنفقها الدولة أو هيئاتها العامة على أنها نفقة عامة ، بغض النظر عن طبيعة علاقتها بالمشروع المتعلق بالنفقة ، والعكس يعتبر نفقة خاصة، الأمر الذى يترجح معه المعيار القانونى الذى يهتم بشخصية دافع النفقة .

العنصر الثالث : أن يكون الغرض من النفقة العامة إشباع حاجة عامة

من الطبيعى أن يكون الغرض من النفقة العامة هو سداد حاجة عامة([100]) لأن مصدر تمويل هذه النفقة هى أموال المجتمع وخاصة من الضرائب ، وبالتالى يجب أن يعود الإنفاق إلى المجتمع ، وليس لفرد معين ، وذلك بأن تكون الحاجة التى تسدها النفقة من الحاجات العامة .

وعلى الرغم من أن هناك بعض الحاجات التى لايختلف الرأى على اعتبارها حاجات عامة ، كالحاجة إلى الأمن والعدل والدفاع والتعليم والصحة ، إلا أنه يصعب حصر جميع الحاجات العامة التى يلزم أن تخصص النفقة لها ، لاختلافها وتنوعها ، باختلاف الظروف والأحوال .

([98]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 31

([99]) د. زين العابدين ناصر ، ص 134– ص 135

([100]) يعتبر تخصيص النفقة العامة للمنفعة أو الحاجة العامة فكرة حديثة ، فقد كان المتبع فى الممالك القديمة هو ضم النفقات العامة إلى نفقات الملك الخاصة ، وترك كل تمييز بينهما ، وهذا ما يفسر إهمال المالية العامة فى تلك العصور ، ثم رأى العلماء بعد ذلك أن صرف الأموال العامة فى أى باب فيه منفعة محققة ، لأنه على الأقل يدعو إلى تداول النقود ، وفى تداولها رخاء للمجتمع . ثم أظهر ساى J. B.Say ومن تلاه خطأ هذه الفكرة لأنها تخلط بين صرف النقود على غير هدى ، وبين الحرص على إنفاقها للنفع العام ، وفى الحالة الأولى لايعود صرفها بالنفع على جميع المواطنين ، بل ينتفع بها قلة من الناس هم المرتبطون بموضوع الأموال المنفقة كالمقاولين والجنود . وهكذا وجب أن تراقب مالية الدولة ليستفيد بالإنفاق عامة الشعب . أنظر : د. محمد عبد الله العربى ، ص 28 ، ص 29

ويفضل بعض الكتاب([101]) أن يترك أمر تحديد الحاجة بأنها عامة إلى الحكومة باعتبارها مسألة سياسية ، على أن يخضع هذا التحديد لرقابة البرلمان ، خشية أن تسىء الحكومة استعمال سلطتها فى تحديد الحاجات ، وتستغل الإنفاق العام لأغراض حزبية ، أو لصالح جماعات معينة بدعوى أن الإنفاق فى هذه الحالات لإشباع حاجات عامة .

ولهذا الغرض حرصت الدساتير الحديثة على منح البرلمان الحق فى اعتماد النفقات العامة ، واشتراط بعضها أن يوافق ثلثا أعضاء البرلمان على بعض أنواع النفقات . كما قررت مناقشة البرلمان للميزانية فى جلسات علنية، ومنح أعضاء البرلمان الحق فى مراقبة تنفيذها .ولا يستسيغ بعض الكتاب ([102]) القول بأن قيام الهيئات العامة أو الموظف العام بإنفاق المال العام ، ولو على حاجات خاصة لا يعد دائماً من قبيل الإنفاق العام ، لما يخلط هذا الرأى بين وجود النفقة ، وكيفية استخدامها ، كما أنه يتجاهل الواقع متمسكاً بالوجهة القانونية فقط ، حين يثبت هذا الواقع تعرض المال العام لاختلاسات شتى ، يستتر كثير منها تحت عباءة الصالح العام ، الأمر الذى يخرج بعض هذه التصرفات من المساءلة .

وقد خلص أصحاب هذا الرأى إلى نتيجة مؤداها عدم ضرورة اشتراط قضاء حاجة عامة للقول بأن هذه النفقة عامة وليست خاصة ، ويمكن الاكتفاء بمعيار شخصية القائم بإنفاق المال فتعتبر النفقة عامة حين تقوم الدولة على إنفاقها .

ولكن يبقى شرط قضاء الحاجة العامة ضرورياً، ليس لإثبات طبيعة النفقة أى كونها عامة أو خاصة ، وإنما كمعيار لترشيد النفقات العامة ، فلا تسرف الدولة فى إنفاقها إلا فى حدود قضاء الحاجات العامة .

المبحث الثانى

تطور النظرة إلى النفقات العامة

اختلفت نظرة الفكر المالى التقليدى للنفقات العامة عن نظرة الفكر المالى الحديث ، وذلك على النحو التالى :

([101]) د. محمود رياض عطية ، ص 43 ، د. محمد حلمى مراد ، ص 27

([102]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 32- 34

أولاً: النفقات العامة فى الفكر التقليدى

كان العلماء الأوائل يعتقدون أن الدولة الحارسة لها دور محدود فى النشاط الاقتصادى ، ومن ثم وجب أن تكون نفقاتها محدودة القدر بمحدودية دور الدولة ؛ لأن أى نفقة عامة ما هى إلا استهلاك لجزء من دخول المجتمع ، يجب أن يكون بهدف الوفاء بالحاجات المحدودة التى تتطلبها وظيفة الدولة الحارسة ، وأن أى زيادة فى هذه النفقات تحرم الأفراد من فرصة استهلاك جزء من الدخل كان يمكن أن يساهم فى زيادة الادخار أو الاستثمار الذى يعود بالنفع ([103]).

وبالتالى انصبت دراسة النفقات العامة فى الفكر التقليدى على حجم هذه النفقات ، والأحكام القانونية للإنفاق العام ، التى تضمن إحكام الرقابة عليه ،وأن لاتزيد عن الإيرادات العامة ، وذلك للمحافظة على توازن الميزانية ([104])، وعدم السماح بأن يكون هناك عجز فى الميزانية . دون الاهتمام بدراسة طبيعة النفقات العامة ولا محتوياتها ([105]).

ولذا ، برز فى الفكر المالى التقليدى مبدأن أساسيان بالنسبة للنفقة العامة ، هما :مبدأ حياد النفقة العامة ، ومبدأ أولوية النفقات العامة:

أ- مبدأ حياد النفقة العامة

حرصت النظرية التقليدية على أن تكون النفقات العامة محايدة مما جعل تأثيرها على الحياة الاقتصادية محدوداً ([106]). إذ لا يجب أن تعمد الدولة إلى الإنفاق لإحداث آثار مباشرة أو غير مباشرة تعرقل سير القوانين الطبيعية للحياة الاقتصادية .

والنفقة المحايدة هى التى لا يكون للدولة هدف من إنفاقها سوى تمويل الحصول على السلع والخدمات العامة(الهدف المالى) . وليس مسموحاً للدولة أن تعمد على التأثير فى نظام السوق بالإنفاق العام لتحقيق أهداف اقتصادية أو

([103]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 163.

([104]) د. محمود رياض عطية ، ص36، ص 37

([105]) وذلك على الرغم من أن دراسة النفقات العامة قد احتلت مركزاً هاماً فى النظرية المالية التقليدية ، نظراً لأن القاعدة السائدة وقتئذٍ هى أولوية النفقات العامة . أنظر : د.زكريا بيومى ص 116.

([106]) د. محمد حلمى مراد ، ص 23، ود. زين العابدين ناصر ، ص 128

اجتماعية . بمعنى أن النفقة المحايدة لاتؤثر على الدورة الاقتصادية فى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع ، ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد والفئات المختلفة([107]) .ذلك لأن أى نفقة عامة تنفقها الدولة فى غير الهدف المالى تؤدى فى النهاية إلى إفقار المجتمع ، فالإنفاق الاقتصادى الذى تقوم به الدولة عن طريق مزاولة النشاط الاقتصادى يحرم القطاع الخاص من أن يقوم بدوره ، فى الوقت الذى لا ينتج القطاع العام بنفس كفاءة القطاع الخاص ، مما يحرم المجتمع من فرصة زيادة طاقته الإنتاجية .

والنفقات الاجتماعية التى تنفقها الدولة فى صورة منح وهبات وإعانات لصالح الطبقات الفقيرة بهدف إعادة توزيع الدخل من خلال الضرائب التصاعدية التى تقتطع من أموال الأغنياء ، تؤدى إلى نقص المدخرات والاستثمارات ، ومن ثم إلى زيادة الأسعار لمجابهة الطلب المتزايد بسبب زيادة دخول الفقراء([108]) .

ولم يتنبه العلماء التقليديون إلى أن تحييد النفقات العامة يكاد يكون مستحيلاً ، فلكل نفقة تنفقها الدولة أثارها غير المالية ولو بصورة غير مباشرة ، فتعيين الموظفين فى القطاع الحكومى ودفع مرتبات لهم (على سبيل المثال) يحدث آثاراً اقتصادية واجتماعية ، تتمثل فى نقص الأيدى العاملة فى السوق بعدد الموظفين الذين تستخدمهم الحكومة .كما أن حصول هؤلاء الموظفين على المرتبات يغير من وضعهم الاجتماعى ، فينتقلون من مناطق سكنهم الأولى مع أسرهم إلى مناطق أخرى ، ويزيد الطلب الاستهلاكى على السلع والخدمات لتوفير حاجاتهم ، مما يحفز السوق على زيادة الإنتاج ، أو يؤدى إلى زيادة الأسعار .بل إن النفقات الحربية التى يعتبرها التقليديون أكثر النفقات العامة حيادية ، تؤثر على إنتاج القطاع الخاص بمقدار السلع والخدمات التى تسحبها هذه النفقات للأغراض العسكرية ، وتقلل من الأيدى العاملة بعدد العمال الذين يستخدمهم القطاع العسكرى .

ب- مبدأ أولوية النفقات العامة

([107]) د. باهر محمد عتلم ، ود. سامى السيد ، ص 344

([108]) د. زكريا بيومى ، ص 129 – ص 130.

لهذا المبدأ معنيان ([109]):معنى موضوعى، وآخر شكلى:

- **المعنى الموضوعى** : ينصرف إلى كيفية تحديد النفقات العامة والإيرادات العامة ، ويعطى الأولوية للنفقات العامة فى هذا التحديد .

أى أن النفقات العامة هى التى تحدد الإيرادات العامة ، وهذه خاصية تتميز بها الدولة عن الأفراد الذين يحددون نفقاتهم طبقاً لما يحصلون عليه من إيرادات ، وذلك لما للدولة من السلطات التى تمكنها من تحصيل الإيرادات التى تبغيها ، بينما يفتقد الأفراد هذه السلطة ، وليس أمامهم إلا التصرف فى حدود ما هو متاح لديهم من إيرادات .

- **المعنى الشكلى**: ينصرف إلى أن اعتماد النفقات العامة من قبل البرلمان يكون قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشة الموازنة العامة للدولة ، بحيث لا يجب أن تزيد هذه الإيرادات عما تم إقراره من نفقات ، ويرى التقليديون أن الضرائب وهى الإيرادات المخصصة لتغطية النفقات العامة العادية يجب أن لاتتجاوز الحد الذى يجعلها تمثل اعتداءً على الملكية الفردية ، أما النفقات غير العادية فيمكن تمويلها بالقروض .

ويعيب هذا النظر المبالغة فى تقدير سلطات الدولة فى الحصول على إيرادتها ، ويتجاهل قدرة المجتمع على الاستجابة لهذه السلطة ، فليست الدولة طليقة اليد بلا قيود فى فرض الضرائب عندما تشاء ، وكيفما تشاء. كما أن طاقة المجتمع على دفع الضريبة ليست بلا حدود ، والحصول على القروض ليس متيسراً بدون شروط .

وهكذا فإن الدولة مقيدة فى تحديد النفقات من الناحيتين القانونية والاقتصادية : فمن الناحية القانونية لا يجوز فرض الضريبة أو تعديلها إلا بقانون يصدر من نواب الشعب ، أى يجب الحصول على تفويض من الشعب بفرض الضريبة .

ومن الناحية الاقتصادية :فإن فرض الضريبة أو عقد القروض تحكمه ضرورة المحافظة على مستوى معين لمعيشة الأفراد ، وعلى رأس المال

([109]) د. رفعت المحجوب ، ص 48، ص 49 ، د. زكريا بيومى ، ص 131- ص 132.

المنتج والعمل على نموه ، كما تتوقف هذه المقدرة على كيفية توزيع الدخل القومى بين الطبقات المختلفة ([110]).

لذا ليس غريباً أن يتخلى الفكر الحديث عن هذين المبدأين .

ثانياً : النفقات العامة فى الفكر المالى الحديث

اهتمت المالية العامة الحديثة بالنفقات العامة اهتماماً كبيراً ، لاعترافها بأهمية تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى ، وما يترتب عليه من تزايد فى النفقات العامة وتوسع مجالاتها ، نظراً لما لهذه النفقات من أغراض مالية واقتصادية واجتماعية ، تجعلها آداة فعالة فى التأثير على الهيكل الاقتصادى والاجتماعى .

فالنفقة العامة فى الفكر الحديث هى مجرد إعادة لتوزيع الدخل القومى ، ونقل للقوة الشرائية من مجموعة من الأفراد إلى مجموعة أخرى .وتعتبر الدولة بمثابة مضخة هائلة تمتص لتوزع وتؤثر تحقيقاً لأهدافها وسياستها ، وليس فى الإمكان أن تكون هذه النفقة محايدة ، بل هى نفقة إيجابية تهدف إلى إحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية([111]) .

كما أن الدولة ليست مجرد الشخص المعنوى المفترض ، وإنما هى فى حقيقتها مجموعة من الأفراد حكاماً ومحكومين ، يعملون وينفقون ويستهلكون معاً .

والدولة كشخص معنوى لا تنفق ولا تستهلك فى الحقيقة ، وإنما الذى ينفق فى النهاية هم الأشخاص المكونون لها ، فالإنفاق الأخير هو إنفاق الموظف أو المقاول أو المورد ...إلخ . وينفق هؤلاء الأموال التى تقدمها لهم الدولة ، وهى ذات الأموال التى اقتطعتها الدولة من الجماعة ([112]).

ولما كانت الدولة ذات قدرة غير محدودة فى الحصول على ما تشاء من الإيرادات وبدون حدود ، فليست هناك ضرورة إذن أن تحدد الدولة نفقاتها

([110]) د. رفعت المحجوب ، ص 51، ص 52.

([111]) د.باهر محمد عتلم ود. سامى السيد : المالية العامة والقطاع العام فى النظم الاقتصادية المختلفة ، بدون ناشر ، وغير محدد سنة النشر ، ص 243

([112]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 23، ص 24.

أولاً ، ولا بأس من أن تزيد النفقات على الإيرادات ، طالما كان ذلك لأغراض السياسة المالية التى تستخدمها الدولة لبلوغ أهدافها .

الفصل الثانى

أنواع النفقات العامة

للنفقات العامة أنواع عديدة ، حاول الكتاب حصرها ، وتقسيمها حتى يسهل دراستها ، والتعرف على طبيعتها . وتدرج هذه الأنواع فى موازنات الدول بطرق مختلفة ، تبعاً للتقسيم الذى تتبعه الدولة .

ومن ثم فإن النفقات العامة تقسم بطريقتين : تقسيم علمى أو نظرى يتداوله الكتاب ، وتقسيم وضعى أو عملى تنتهجه الدول فى موازناتها العامة .

ونقسم هذا الفصل إلى مبحثين : المبحث الأول للتقسيم العلمى ، والمبحث الثانى للتقسيم الوضعى ، على النحو التالى :

المبحث الأول

التقسيم العلمى للنفقات العامة

يقسم العلماء النفقات العامة إلى عدة أقسام ، يضم كل قسم منها أنواعاً تشترك فى سمات معينة فيما بينها، كالدورية أوالتكرارية ، أو تبعاً لآثارها الاقتصادية ، أو أغراضها ، أو نوع الهيئة القائمة بها ، أو الشكل الذى تتخذه ، وغيرها .

ولا يعنى هذا التقسيم أن هناك حدوداً فاصلة تعزل كل قسم من النفقات عن بقية الأقسام الأخرى ، بل إن النفقة الواحدة يمكن أن تندرج ضمن أكثر من قسم واحد، تبعاً للوجهة أو الزاوية التى ينظر إلى النفقة من خلالها .

ولهذه التقسيمات فوائد عدة ([113])، نذكر منها :

1- ترتيب حسابات الدولة بطريقة يسهل بها إعداد وصياغة ومراجعة البرامج والخطط التى تتولى أجهزة الدولة إدارتها .

([113]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 35- 36.

2- تحقق الكفاءة والفعالية فى إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية، لما يوفره التقسيم العلمى للنفقات من سهولة فى فهم الميزانية، ووضوح بنودها من خلال تقسيمها إلى أنواع محددة .

3- تسهل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة المالية المختلفة ، ومعرفة تطوراتها ، حيث يمكن التعرف على تكلفة وآثار كل نشاط ، وتطور أهميته النسبية بالمقارنة بالنشاطات الأخرى ، خلال فترات زمنية معينة .

ومن أهم هذه التقسيمات ما يلى :

أولاً :تقسيم النفقات من حيث دوريتها أو تكرارها

تنقسم النفقات العامة من حيث تكرارها الدورى إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية :

أ- النفقات العادية *ordinary expenditures* هى النفقات المعتادة أو المنتظمة التى تتحدد كل فترة زمنية معينة ، غالباً ما تكون سنة ، باعتبار أن مدة الميزانية سنة .

ومن أمثلتها مرتبات العاملين ، ونفقات الدفاع والأمن فى الظروف العادية ، وكافة النفقات اللازمة للسير المعتاد للإدارة الحكومية .

ب- النفقات غير العادية *extraordinary expenditures* فهى النفقات التى تخصص لمواجهة ظروف غير عادية قلما تتكرر خلال السنة ، كنفقات مكافحة وباء طارىء أو زلزال ، أوالنفقات المخصصة لعمليات مستمرة لأكثر من سنة .ومن أمثلتها الإنفاق على مشروعات الرى والخزانات والسكك الحديدية ، ونفقات الحروب والكوارث الكبرى ، ونفقات الأزمات الاقتصادية ، كالركود أوالتضخم الجامح.

ويفيد هذا التقسيم فيما يلى :

1- يساعد على تقدير جزء من النفقات تقديراً أقرب إلى الصحة ، وهو الجزء المتعلق بالنفقات العادية ، لأنها تتكرر ، ومن ثم يسهل تحديد الضرائب اللازمة لتمويلها([114]).

2- يوفر وقت مناقشة البند الخاص بالنفقات العادية المتكررة فى البرلمان عند اعتماد الميزانية ، بخلاف النفقات غير العادية ، وخاصة المتعلقة بالمشروعات الكبيرة أو المستمرة لأكثر من سنة ، والتى تتطلب إنشاء ميزانية غير عادية منفصلة عن ميزانية الدولة ، و تحتاج وقتاً أطول لمناقشتها ، وتدبير الموارد اللازمة لتمويلها من القروض .

ولكن يعيب هذا التقسيم مايلى :

1-يعتمد التقسيم على معيار زمنى بحت ، مستمد من اتباع مبدأ السنوية فى الميزانية ، ومن ثم تصنف النفقة على أنها عادية أو غير عادية تصنيفاً غير ثابت أو دائم ، ذلك لأن تحديد مدة الميزانية يؤثرعلى نوع النفقة ، بمعنى أنه إذا كانت الميزانية عن مدة تزيد عن سنة فإن النفقات غير العادية وفقاً للميزانية السنوية تتحول إلى نفقات عادية فى الميزانية التى تزيد عن سنة ، والعكس إذا كانت الميزانية عن مدة أقل من سنة فإن النفقات العادية تتحول إلى نفقات غير عادية .

2-هناك أنواع من النفقات تعتبر نفقات غير عادية لمجرد أنها تتعلق بأعمال لا تتكرر خلال السنة الواحدة ، رغم أنها تتكرر على المدى الطويل ، وخلال فترات قصيرة نسبياً ، كأعمال الصيانة والتجديد والإحلال لمشروعات المرافق الأساسية التى تعتبر تجديداً للثروة القومية ([115]).

كما نلاحظ أن النفقات الحربية التى يعتبرها التقسيم نفقات غير عادية ترد فى الميزانيات السنوية لمختلف الدول بصفة عادية وتكاد تكون منتظمة .

([114]) د. محمود رياض عطية ، ص 46.

([115]) د. زين العابدين ناصر ، ص 142- ص 143

بل إن بعض الكتاب([116]) يرى أن النفقات الرأسمالية نفقات لازمة على الدوام لتجديد الجهاز الإنتاجى للدولة ، ولذا فهى وإن كانت لا تتكرر بذاتها كل عام إلا أنها تتكرر بنوعها مما يجعلها من النفقات العادية.

3- يخل تعدد الميزانيات بالمبدأ التقليدى المعمول به فى تحضير ميزانية الدولة ، وهومبدأ وحدة الميزانية .

4- يسمح هذا التقسيم لوزراء المالية بإخفاء العجز فى الميزانيات العادية بإظهارها متوازنة ، وذلك عن طريق نقل بعض النفقات إلى الميزانية غير العادية على خلاف الحقيقة([117]) .

5- استبعد الفكر المالى المعاصر الاحتجاج بعدم دورية النفقة لتبرير الالتجاء إلى القروض العامة والإصدار النقدى الجديد ، وبالتالى فقد تصنيف النفقات العامة إلى عادية وغير عادية الكثير من أهميته([118]).

6- أن كثيراً من الدول قد أصبحت تأخذ بفكرة ميزانية الدورة الاقتصادية وميزانيات البرامج التى تمتد لأكثر من سنة ، وقد ظهرت النفقات الاستثمارية فيها كنفقات عادية ، نظراً لتكرار ظهورها بانتظام فى كل ميزانيات البرامج ، مما يصعب معه الاستناد إلى هذا التقسيم ، لأنه وضع أساساً للتعامل مع الميزانية السنوية([119]) .

ثانياً : أنواع النفقات العامة من حيث أهميتها الاقتصادية

ولما لم يفلح التقسيم السابق ، فقد أخذ الفكر المالى الحديث بتقسيم آخر للنفقات ، على أساس التمييز بين النفقات الخاصة بالنشاط العادى للدولة فى مختلف المجالات ، وبين النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية التى تتعلق بالمشروعات الاستثمارية وتجديد الثروة القومية ([120])وتكوين رأس المال العينى .

([116]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 173

([117]) د. محمود رياض عطية ، ص 34

([118]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 38

([119]) د. زكريا بيومى ، ص 146

([120]) د. زين العابدين ناصر ، ص 145

وعلـى هـذا ، تقسـم النفقـات العامـة إلـى نفقـات رأسـمالية (أو اسـتثمارية) ، ونفقات جارية :

1-النفقـات الرأسـمالية أو الاسـتثمارية *capital or investment expenditures*

هى النفقات التى يترتب على إنفاقها زيادة فى ثروة أو رأسمال الأمة، فهى تخصص لتكوين رأس المال العينى ، وتنمية الانتاج القومى. أى الإنفاق على السلع الإنتاجية .

ويشمل هذا الإنفاق المبالغ التى تخصص لإنشاء البنية الأساسية اللازمة للإنتاج , كالنفقات على إنشاء الطرق والكبارى، والسكك الحديدية ، والإنفاق لزيادة رأس المال الثابت عن طريق إضافة طاقات إنتاجية جديدة من خلال شراء المعدات والسلع الإنتاجية ، ولتوسيع وتجديد وصيانة الطاقة الإنتاجية الحالية ، ونفقات زيادة المخزون من السلع .

ويمكن تقسيم الاستثمارات بدورها إلى قسمين([121]) : استثمارات عامة مباشرة ، واستثمارات عامة غير مباشرة :

والاستثمارات العامة المباشرة هى الاستثمارات التى تقوم بها الدولة أو هيئاتها العامة لزيادة رأس المال القومى ، من خلال مشروعات الإنشاءات او الصيانة أو زيادة المخزون .

أما الاستثمارات العامة غير المباشرة: فهى الاستثمارات التى لاتقوم بها الدولة مباشرة ، بل يقوم بها القطاع الخاص ، ولكن من خلال إعانات تقدمها الدولة إليه . فكأن الدولة هى التى تقوم بهذه الاستثمارات ولكن بصورة غير مباشرة . ومن أمثلتها القروض والإعانات التى تمنح للقطاع الخاص ، بغرض إعانته للقيام بهذه الاستثمارات .

2-النفقات الجارية *current expenditures*

وهى المبالغ التى تنفق بصفة دورية أو منتظمة لضمان سير الإدارة العامة ، دون أن تساهم مباشرة فى زيادة رؤوس الأموال العينية . ومن أمثلتها ما يدفع

([121]) د. السيد عبد المولى ، 96، ص 97 .

لموظفى وعمال الدولة من مرتبات وأجور ومكافآت ، وما يدفع للموردين من أثمان للسلع والخدمات اللازمة للاستهلاك العام ، ونفقات تشغيل المرافق العامة ، والصيانة الجارية والتحويلات الجارية .

ويمتاز هذا التقسيم بأنه ، على خلاف سابقه ، لايعتمد على معيار زمنى يسهل تغييره ، وإنما يعتمد على معيار موضوعى يقوم على تحليل طبيعة النفقة ، وما إذا كانت تتصل بثروة ورأس مال الأمة ، أم تتصل بالمجرى المعتاد لسير الإدارة .

كما يفيد هذا التقسيم فى بيان حجم الاستثمارات العامة ومدى التوسع فى الانفاق الرأسمالى ، بما يساعد على ربط قطاعات الإدارة الحكومية بقطاعات الأعمال ، وللوقوف على مدى أهمية الاستثمارات فى فترات التنمية الاقتصادية والأزمات([122]).

ولكن قد يترتب على هذا التقسيم بعض الاستنتاجات الخاطئة ، حين يعتقد بأن النفقات الجارية أقل أهمية من النفقات الرأسمالية ، لأن النفقات الرأسمالية هى وحدها التى تحقق التنمية الاقتصادية . وهذا الاعتقاد يتجاهل أهمية النفقات الجارية فى إحداث التنمية ؛ فكما تحتاج الدولة إلى إنشاء مصانع وشراء عدد وآلات ، فإنها تحتاج أيضاً إلى القوة العاملة الفنية والإدارية التى تدير هذه المصانع وتشغلها([123]) .

ثالثاً :أنواع النفقات العامة من حيث آثارها الاقتصادية

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث آثارها الاقتصادية إلى نفقات عامة منتجة ، ونفقات عامة غير منتجة .وذلك تبعاً لما يترتب على هذه النفقات من دخل مباشر أو منفعة تعود على الاقتصاد القومى .

وكان الفقه المالى التقليدى يعتبر النفقة منتجة إذا ترتب على إنفاقها توليد دخل مباشر ، كإنشاء السكك الحديدية ، أما إذا لم يترتب على إنفاقها دخل مباشر فإنها تعتبر نفقة غير منتجة (كإنشاء طريق عام).واعتبر التقليديون النفقات غير العادية للمشروعات المستمرة بأنها نفقات تدر دخلاً تبرر اللجوء إلى

([122]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 38 - 40

([123]) د. السيد عبد المولى ، ص 98 ، ص 99

القروض لتمويلها ، على خلاف النفقات العادية التى تنفق للأغراض الإدارية أو العسكرية و لا تدر دخلاً وتمول من الضرائب . ويتفق هذا الرأى مع نظرتهم إلى وظيفة الدولة الحارسة التى لا تتدخل فى النشاط الاقتصادى .

كما يعيب هذا النظر أنه يهتم بالأثر المالى المباشر لاعتبار النفقة منتجة ، فتكون النفقة منتجة عندما تغل إيراداً بصورة مباشرة ، بينما قد لاتغل هذه النفقة إيرداً نقدياً مباشرة ولكن نفعها يؤدى إلى توليد هذا الإيراد ولكن بصورة غير مباشرة . فإنشاء الطريق الزراعى لا يدر دخلاً مباشرة ، ولكن يترتب عليه تيسير المواصلات وانتعاش الزراعة والتجارة والصناعة ، وبالتالى زيادة أرباح المشروعات ، وزيادة تحصيل الضرائب منها ، مما يمكن اعتبار الزيادة فى هذه الضرائب إيراداً غير مباشر من الإنفاق على الطريق الزراعى ، على الرغم من أن الدولة لم تحصل على إيراد مباشر منه ، فى صورة رسوم مثلاً تفرض على المنتفعين منه .

ولكن مع تطور النظرة إلى دور الدولة وأهمية تدخلها فى النشاط الاقتصادى أصبح الماليون يعتدون بكون النفقة منتجة . فليس من الضرورى أن يتولد عن النفقة دخل مباشر يعود على الدولة ، وإنما يكفى أن تساهم النفقة فى إنتاج الدخل ، فالنفقات التعليمية والصحية لاتولد دخلاً مباشراً ، ولكنها تساهم فى إنتاج الدخل عن طريق تحسين الحالة التعليمية والصحية للفرد فتجعله أفضل إنتاجاً وأطول عمراً ، مما يزيد من دخل الدولة ولكن بصورة غير مباشرة ([124]).

ولاشك أن نطاق النفقات المنتجة أكثر اتساعاً من نطاق النفقات التى تدر أو تعطى دخلاً ([125])، إذ أن بعض الاستثمارات تساهم فى الإنتاج القومى كنفقات إنشاء المدارس والمستشفيات العامة ، لاتعطى دخلاً ولكنها تؤدى إلى زيادة الثروة القومية (والناتج القومى) .

([124]) د. زين العابدين ناصر ، ص 146 –ص 147

([125]) د. رفعت المحجوب ، ص 116

بيد أن فكرة الإنتاجية فكرة غير محددة ،و يمكن أن تستخدم للدلالة على أكثر من معنى([126]) ، لذا يفضل بعض الكتاب ([127])أن يكون التقسيم على أساس المنفعة التى تعود على المجتمع من هذا الإنفاق ، فتكون النفقة منتجة طالما عادت بالنفع على المجتمع منها . ومن ثم يفضلون تقسيم النفقات إلى نفقات نافعة ونفقات غير نافعة .

غير أن هذا التقسيم بدوره محل نقد - فى رأينا -لأنه يجعل الرقابة على النفقات العامة غير يسيرة ، إذ من السهل أن تبرر الدولة المنافع التى يمكن أن تعود على المجتمع من النفقة العامة ولو بعد حين من الزمان ، فالإنفاق على القصور الحكومية أو غيرها من النفقات المظهرية ، يمكن تبرير كونها نفقات نافعة على أساس أنها تغل إيراداً على العاملين فيها ، أو المقاولين وأدوات الإنتاج التى استخدمت فيها ، أو حتى فى المنفعة المتوقعة من زيارة السائحين لها فيما بعد باعتبارها آثاراً تاريخية . فضلاً عن أن الأخذ بالمعنى الواسع للإنتاجية ، بحيث يأخذ فى الاعتبار الآثار غير المباشرة لبعض النفقات ، يؤدى إلى اعتبار كافة نفقات الدولة إنتاجية ، حتى نفقات الإدارة والصحة والتعليم والنفقات الحربية.كما يمكن أن تتحول بعض النفقات المنتجة بطبيعتها إلى نفقات غير منتجة ، كالإعانات الاقتصادية التى لاتؤدى إلى زيادة الإنتاج ، وإنما تمنح من أجل شراء سلع لاستهلاكها([128]) .لذا نحبذ – مع بعض الكتاب ([129])- أن تشير النفقات المنتجة إلى زيادة مقدرة الاقتصاد القومى على الإنتاج ، وذلك نتيجة لزيادة كفاءته الإنتاجية أو نتيجة اتساع نطاق السوق .

([126]) تعنى الإنتاجية بمعناها الضيق الفائض الاجتماعى الذى ينتج عن النشاط العام والقيمة الاجتماعية للأموال والخدمات التى يستوعبها هذا النشاط ، فإذا تحقق فائض يتثمل فى زيادة الناتج القومى اعتبرت النفقة العامة إنتاجية .

كما تعنى الإنتاجية الأربحية التى ترتبط بالمقابل النقدى الذى تحصل عليه المشروعات والمرافق العامة تمكن الدولة من استرداد ما أنفقته من المتعاملين مع هذه المشروعات أو المرافق (أربحية مباشرة) أو من خلال الضرائب (أربحية غير مباشرة) ، كما تعنى الإنتاجية المنفعة، أى قابلية السلع والخدمات العامة لإشباع الحاجات . أنظر تفصيلاً : د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 35- ص 38

([127]) د. محمود رياض عطية ، ص 47

([128]) د. زين العابدين ناصر ، ص 148

([129]) د. رفعت المحجوب ، ص 118

ثالثاً :أنواع النفقات العامة من حيث طبيعتها

تنقسم النفقات من حيث طبيعتها إلى نفقات حقيقية أو فعلية ، ونفقات ناقلة أو تحويلية ([130]):

النفقات الحقيقية أو الفعلية *real expenditures*

تلك النفقات التى تصرف فى مقابل الحصول على أموال أو خدمات ، مثل نفقات الأشغال العامة والتوريدات ومرتبات الموظفين .

فهذا الإنفاق قد حصلت الدولة فى مقابل له على عمل العامل أو على السلعة المطلوبة فى الانتاج أو الاستهلاك .

ويترتب على هذا الإنفاق استهلاك جزء من السلع والخدمات استهلاكاً نهائياً لإشباع حاجة ، أو إنتاج سلعة أو خدمة أخرى ، ومن ثم فهو يؤثر مباشرة على كمية ونوع الإنتاج ،لأنه يمثل الطلب على السلع والخدمات المنتجة . ولأنه ينفق فى مقابل فهو يخلق دخولاً لمن تتعامل معهم الدولة فى شراء السلع والخدمات([131]). ويجب أن تحصل الدولة على هذا المقابل خلال السنة أو فترة زمنية قصيرة ([132])، حتى يمكن تحديد النفقة على أساسه .

وتؤدى النفقات العامة الحقيقية إلى زيادة الدخل القومى ، سواء كانت هذه النفقات جارية أو رأسمالية ، لأن النفقات الجارية تعمل على توفير العديد من الخدمات العامة التى يستفيد منها المواطنون ، كما تساهم النفقات الرأسمالية

([130]) ويطلق البعض على النفقات التحويلية تعبير النفقات المستنفدة *exhaustive expenditures* أو النفقات الفعلية *effective expenditures*، أما النفقات التحويلية فيطلق عليها النفقات غير المستنفدة *non– exhaustive exp.* أوالنفقات بدون مقابل .

أنظر : *A.C. Pigou: A study in public finance , Macmillan , London , 1956, pp. 19-23*

مثبت فى د. زكريا بيومى ، ص 151 ، هامش رقم 1

([131]) د. محمد دويدار ، ص 64

([132]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 41

زيادة الطاقة الانتاجية للاقتصاد القومى ، وتؤدى تبعاً لذلك إلى نمو حجم الدخل القومى([133]) .

ب- **النفقة الناقلة أو التحويلية** *transfer expenditures*

هى كل إنفاق يتمثل فى مجرد نقل أو تحويل القوة الشرائية فيما بين أفراد وطبقات المجتمع ، أو فيما بين المجتمعات الدولية ([134]). أى أنها مجرد اعتمادات تنفقها الدولة دون أن يكون لها مقابل تحصل عليه فى صورة آداء خدمة لها ، أو زيادة فى ثروتها القومية ([135]). حيث لم يترتب عليها سوى تغيير فى شكل الثروة العامة.

ومن أمثلتها : المساعدات والإعانات الاجتماعية ، كمعاشات الضمان الاجتماعى ، والإعانات الاقتصادية، كإعانات الاستغلال للإبقاء على ثمن المنتجات بأقل من ثمن التكلفة ، وإعانات تحقيق التوازن لتغطية العجز المالى للمشروع ، وإعانات الإنشاء التى تعوض المشروع عن كل أو بعض نفقات إنشائه ، وإعانات التجارة الخارجية التى تشجع على التصدير .

وتشمل أيضاً النفقات التحويلية المالية التى تتمثل فى فوائد الدين العام ، كنفقات مكافحة غلاء المعيشة .

ولا تتطلب النفقات التحويلية استخدام الدولة لجزء من مواردها الاقتصادية للجماعة استخداماً مباشراً ، ومن ثم فهى لاتؤدى إلى زيادة الناتج القومى ، وإنما تؤدى إلى إعادة توزيع الدخل القومى بين الأفراد ، لأنها مجرد استقطاعات من دخول الأفراد دافعى الضرائب لصالح المستفيدين من هذه النفقات .

كما لا تؤثر بصفة مباشرة على مقدار أو نوع الإنتاج ، وإن كان لها تأثير غير مباشر على الإنتاج ، عن طريق التأثير على نمط توزيع الدخل القومى ، فهى إذن من قبيل النفقات التوزيعية ، أو نفقات إعادة التوزيع.

([133]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 176

([134]) د. محمد حلمى مراد ، ص 34-ص 35

([135]) د. محمد حلمى مراد ، ص 34-ص 35

ويمكن تقسيم النفقات الناقلة تقسيمات داخلية عديدة ، إما وفقاً للغرض منها ، أو وفقاً لمدى مباشرة انتقال القوة الشرائية ، أو من حيث شكلها ([136]).

فمن حيث الغرض : يمكن تقسيم النفقات الناقلة إلى تحويلات خاصة بالدين العام (داخلى وخارجى)، وتحويلات إجتماعية (إعانات الأسر الفقيرة ، أو المشروعات).

ومن حيث مدى مباشرة انتقال القوة المباشرة : فهناك تحويلات مباشرة ، تتمثل فى الإنفاق الذى يؤدى مباشرة إلى زيادة الدخول النقدية للمستفيدين منه (كفائدة الدين العام والمعاشات التى تدفع للمحاربين القدامى أو أسرهم)، وتحويلات غير مباشرة ، كالإعانات الاقتصادية التى تهدف إلى خفض ثمن السلعة او الخدمة للمستهلك أو إلى زيادة الإنتاج .

ومن حيث الشكل: تقسم النفقات الناقلة إلى تحويلات دخل (تنصب على الإيراد الدورى للمستفيد من الإنفاق الناقل) ، وتحويلات رأس المال يقصد بها إعادة تكوين رأس المال ، أو تشجيع الاستثمار الفردى ، أو تشجيع الأفراد على بناء مساكن خاصة .

ويفيد تقسيم النفقات العامة إلى حقيقية وتحويلية إلى أنه:

1- يمكن السلطة العامة من الوقوف على نقاط الضعف فى الإنفاق العام ، فتزيد من النفقات التحويلية إلى الحد الذى يسهم فى زيادة الدخل القومى ، وتوجه من النفقات ما تراه ضرورياً لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية ، مما يمهد الطريق لإعادة توزيع الدخل توزيعاً عادلاً . مع مراعاة أن النفقات الحقيقية يمكن أن تلعب أثراً توزيعياً ، حين تقدم الدولة للأفراد خدمات مجانية تؤدى إلى زيادة دخولهم ([137]).

2- يلقى الضوء على مجال الإنفاق الذى يساعد فى زيادة الاستهلاك أكبر من مساهمته فى زيادة الدخل القومى (النفقات التحويلية) ، أوالذى يزيد الدخل

([136]) د. محمد دويدار ، ص 66، ص 67، هامش رقم 4

([137]) د. زكريا بيومى ، ص 158

القومى (النفقات الحقيقية) ، مما يساعد الحكومة على تقرير مدى زيادة أو تخفيض أيهما ، فقاً للظروف الاقتصادية التى تمربها([138]) .

فوائد الديون والمعاشات وتعويضات الحروب

اختلف كتاب المالية العامة فى تحديد طبيعة فوائد الدين العام، والمعاشات ، وتعويضات الحروب ، ومدى اعتبارها نفقات حقيقية أو ناقلة :

أ- فوائد الدين العام

تذهب النظرية التقليدية إلى التفرقة بين نوعين من القروض العامة ([139]): 1- القروض التى تستخدم فى تغطية عجز الموازنة وتعتبرها قروضاً استهلاكية ، لأنها تستخدم فى أغراض غير منتجة ، حيث لاتؤدى إلى تغيير حجم السلع والخدمات المنتجة بطريق مباشر، ومن ثم تعتبر الفوائد المتعلقة بها نفقات تحويلية .

2- القروض التى تستخدم فى تمويل العمليات الإنتاجية (الاستثمارات) تعتبر الفوائد المتعلقة بها نفقات حقيقية .

ويتطلب هذا الرأى ضرورة البحث فى كيفية استخدام القرض ومدى انتاجيته مما يفرض صعوبة فى كثير من الأحيان على الوقوف على طبيعة النفقة المتعلقة به .

أما من الناحية العملية فينظر إلى فوائد الدين العام على أنها من قبيل النفقات الناقلة ، وذلك لحث الدولة على تقليل اللجوء إلى القروض ، أو لعدم وجود المقابل الجارى والمباشر لها .

ب- المعاشات

([138]) د. محمد رضا العدل : دراسات فى المالية العامة ، دار الفكر العربى ، القاهرة ، 1974، ص 79

([139]) د. رفعت المحجوب ، ص 106، ص 107

ينظر إلى المعاشات التى تعطى لموظفى الدولة وعمالها بعد التقاعد على أنها من قبيل النفقات الحقيقية ([140])، لأنها - ولو من الناحية النظرية –تعتبر مقابل العمل الذى سبق أن اداه العامل أو الموظف طوال فترة خدمته ، فالمعاش ما هو إلا الأجر المؤجل ، بمعنى أن المرتب الذى يمنح للموظف أثناء مدة عمله لا يقابل إلا جزءً من الخدمة التى أداها للدولة ،وأن المعاش هو الجزء الباقى .

بينما يرى بعض الكتاب ([141]) أن هذه المعاشات نفقات تحويلية ، لأنها تتم بلا مقابل ، ولا تؤدى إلى زيادة الإنتاج القومى . بل يحدث فى بعض الحالات أن يحصل الموظف أو ورثته على أكثر مما قبضه من مرتبات طيلة مدة عمله مضافاً إليها ما قبضه من معاش لمدد مماثلة لمدة عمله.

وفى الواقع المصرى تنظر الدولة إلى المعاشات على أنها من الإنفاق الناقل أو التحويلات ، ذلك لأن أصحاب المعاشات لا يحصلون على كامل أجرهم الذى يتحصلون عليه أثناء الخدمة ، وإنما يحرمون من المكافآت والمزايا التى كانت تضاف إلى هذا الأجر ، فضلاً عن أنهم لا يحصلون على علاوات دورية كالموظفين العاملين فى الخدمة ، بل يحصلون على زيادات فى معاشاتهم بقرارات إدارية ، ومن ثم يصعب التسليم بكونهم يحصلون على أجر مؤجل كغيرهم من الموظفين العاملين ([142]) .

جـ - تعويضات الحروب

ينتج عن الحروب تدمير لبعض المنشآت المدنية ، وتعرض المدنيين للضرر ([143])، ومن ثم تقيم الدولة إنشاءات مؤقتة لإيواء المتضررين من المدنيين ، وتدفع لمنكوبى الحروب تعويضات مالية لجبر الضرر الذى لحق بهم من جراء الحروب . وتعتبر المبالغ التى تنفقها الدولة فى أعمال المنشآت المؤقتة من النفقات الحقيقية ، لأنه يترتب على إنفاقها استهلاكاً للموارد العينية ، أما مبالغ التعويضات فتعتبرمن النفقات التحويلية .

رابعاً :أنواع النفقات العامة من حيث الأغراض التى تهدف إليها

([140]) من هذا الرأى : د. محمد دويدار ، ص 65 هامش رقم 2.

([141]) د. رفعت المحجوب ، ص 106

([142]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 42

([143]) د. رفعت المحجوب ، ص 107

يدخل هذا النوع ضمن التقسيم الوظيفى للنفقات العامة ، أى تقسيم النفقات العامة تبعاً للوظائف التى تقوم بها الدولة ، أو الأهداف والمجالات التى يمكن أن يمتد إليها الانفاق العام ([144]) ، بهدف مسايرة تتبع تطورات النشاط المالى للدولة فى مختلف مجالات الحياة ([145]). ومن أهم التقسيمات الرئيسية لذلك ما يلى : **النفقات الإدارية** : وهى النفقات اللازمة للإدارة الحكومية فى مجموعها ، والتى تستفيد منها جميع المرافق العامة الأخرى .وتشتمل على نفقات الإدارة العامة، والدفاع، والأمن، والعدالة ، والتمثيل السياسى .

([144]) اهتم الفقهاء القدامى بوضع ترتيب للمرافق العامة بحسب أهميتها، وذلك للنظر فى أولوية الإنفاق العام على كل منها ، بحيث يسمح هذا الترتيب بالمفاضلة بينها ، وتقرير الأولى بالإنفاق عندما لا يسمح حجم الإيرادات المتاحة للدولة بالإنفاق عليها . ونهج كل منهم فى الترتيب منهجاً يعتمد على المعيار الذى يراه ملائما ، فمنهم(جون ستيوارت ميل) من اعتمد على معيار الوجوب والاختبيار ، فالمرافق التى يلزم على الدولة القيام بها وجوباً كالدفاع والأمن والقضاء ، هى الأولى بالإنفاق من المرافق التى تكون مخيرة فى إدارتها كالتعليم . واعتمد (روشر) على المعيار الفردى مشبهاً الدولة بالأفراد فكما ينفق الفرد أمواله على اللازم أولاً ثم النافع ثانياً ثم الكماليات ثالثاً وجب على الدولة أن تراعى ذلك فى إنفاقها . بينما أولى فريق ثالث (باستابل) للاعتبارات التاريخية الأهمية فالمرافق التى تولت الدولة أمر تنظيمها من قديم هى الأولى بالإنفاق (الدفاع ثم العدل والأمن ثم القضاء ثم المرافق الإدارية ، فالتعليم والدين والدين ثم انماء الإنتاج القومى) من تلك التى أسندت إليها حديثاً .

وذهب آخرون إلى أن الإنفاق العام يجب ترتيبه حسب الطبيعة الخاصة لكل مرفق ، إذ يرى *Adams* أن سير الحضارة يؤدى إلى زيادة الإنفاق فى طائفة من المرافق وإنفاصها فى مرافق أخرى ، فمرفق الدفاع تزداد أهميته فى المرحلة الأولى لبناء الأمم ، فإذا تقدمت الدولة قلت أهميته لتحل محله فى الأهمية المرافق التجارية والتعميرية ، واخيراً رتب العالمان *Cohn* و *Plehn* المرافق التى تتولاها الدولة إلى أربعة مجموعات ، هى : مرافق توفر منفعة عامة لا يمكن تجزئتها ، ومرافق تقدم نفقة عامة يمكن تجزئتها ولكن لاطاقة للأفراد بتحملها ، ومرافق تقدم منفعتين فى آن واحد إحداهما لايمكن تجزئتها والأخرى يمكن تجزئتها ، والرابعة مرافق تقدم منافع يمكن تجزئتها وتتعيين ما يخص كل فرد منها .ويجب ترتيب الإنفاق العام حسب ذلك .

لمزيد من التفصيلات ، أنظر : د. محمد عبد الله العربى ، ص 26- 76

([145]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 44

النفقـات الاجتماعيـة : وهـى النفقـات التـى تخصـص للأغـراض الاجتماعيـة للدولة ، بهدف اشباع بعض الحاجات اللازمة للتنمية الاجتماعيـة ، وخاصـة فـى مجالات التعليم، والثقافة ، والصحة ، والإسكان ، والضمان الاجتماعى .

النفقات الاقتصادية : وتخصص هذه النفقات لتحقيق الأغراض الاقتصـادية ، كإنشـاء البنيـة الأساسية التـى تخدم الاقتصـاد ككل . ومن أمثلتهـا نفقـات إنشـاء الطـرق والكبـارى ، والمواصلات، والطاقـة والكهربـاء ،والميـاه ، والصـرف الصـحى ، كمـا تتضـمن الإعانـات الاقتصـادية التـى تمنحهـا الدولـة لإعانـة المشروعات الوطنية .ويفيد هذا التقسيم ([146]) فى أنه يمكن الفرد العادى من فهم ومتابعة بنـود الإنفـاق علـى المجـالات المختلفـة ، كمـا يسـاعد فـى إعداد البـرامج التنفيذية لتحقيق الخطط الاجتماعية والاقتصادية ، وفى تقييم الآداء الحكومى .

خامساً: أنواع النفقات العامة من حيث الهيئة العامة التى تقوم بها

يميز بعض الكتاب بين النفقات العامـة مـن حيـث نـوع الهيئـة القائمـة بالنفقـة ، فهناك النفقات القومية أوالمركزية ، والنفقات المحلية .

وتشـمل النفقـات القوميـة أو المركزيـة *Central Authority* ، نفقـات المرافـق التـى تتولاهـا الحكومـة المركزيـة . وتختص الحكومـة المركزيـة غالبـاً بالنفقات التى تهم الشعب فى مجموعه، كالدفاع والقضاء والتمثيل الخارجى ، أو فى النفقات المعقدة التى تحتاج موظفى ذوى خبرة فنية عالية ومرتبات مرتفعة ، أو تتطلـب إدارة موحـدة فـى جميـع أنحـاء الـبلاد كنفقـات التعلـيم العـالى ، أو النفقات التى يخشى عليها من طغيـان المصـالح المحليـة وتحتـاج لرقابـة مسـتمرة ومباشرة .

ويتـرك مـا سـوى ذلـك مـن نفقـات للحكومـات أو الهيئـات المحليـة ، وخاصـة النفقات التى تهم سكان منطقة أو إقليم معين ، أو النفقات البسيطة .

وتشمل النفقات المحلية *Local Authority* نفقات المرافق التى تقوم بهـا الهيئـات المحليـة ، كمجـالس المحافظـات ،والمدن، والقرى ، والنفقـات التـى تـتم لاشباع حاجة محلية تخص منطقة معينة .

([146]) د. السيد عبد المولى ، 77 –ص 82

ويعنـــى التقســيم الإدارى للنفقـــات العامـــة *Administrative Classification* بتقسيم النفقات العامة حسب عدد الهيئات الإدارية ، وذلك بصرف النظر عن طبيعة النفقة ووظائفها .

ويمتاز هذا التقسيم بأنه يسهل الرقابة على إنفاق كل هيئة ، من خلال تحديد مسئولياتها ، وفى حدود الاعتمادات المقررة لها .

ولكن التطور المستمر فى عدد الوحدات الإدارية وتغيير مسمياتها قلل من الأهمية العملية لهذا التقسيم ، لذا عمدت مصر إلى تجميع الوحدات الإدارية فى قطاعات ثابتة ومماثلة للقطاعات الواردة فى الخطة ([147]) .

سادساً :أنواع النفقات من حيث الشكل الذى تتخذه

يمكن تقسيم النفقات العامة من حيث الشكل الذى تتخذه إلى أربعة أنواع هى :

أ- أجور العمال :وهى المبلغ التى تنفقها الدولة على العاملين الذين تستخدمهم فى وظائف لديها ، مقابل الخدمات التى يؤدونها . وتشمل هذه الأجور المرتبات، والعلاوات ،والمكافآت ،والمعاشات التى يحصلون عليها أثناء الخدمة أو بعد تقاعدهم ، والتى تتحدد وفقاً للقوانين السارية فى الدولة .

ب- أثمان الأشياء والأدوات التى تشتريها الدولة :وهى المبالغ التى تفقها الدولة لشراء ما يلزمها من أدوات أو معدات من القطاع الخاص .

وتتبع الدولة فى شراء هذه المهمات نظاماً قانونياً يكفل حصولها على ما يلزمها فعلاً دون إسراف ، وبأقل ثمن ممكن ، لذا تعهد الدولة إلى جهاز حكومى يختص وحده بأن يتولى المشتروات الحكومية ([148]) ، ويتم هذا الشراء إما بأسلوب المناقصة أو الممارسة .

جـ -الإعانات : وهى مبالغ تنفقها الدولة لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية دون أن يكون لها مقابل مباشر تحصل عليه نظير دفع هذه المبالغ .

وهذه النفقات تدفع كإعانات للطبقات الفقيرة من الشعب لتدبير سبل عيشها ، أو لقطاعات تجارية أو صناعية لإعانتها على إنتاج السلع والخدمات التى يلزم

([147]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 44

([148]) يسمى هذا الجهاز فى مصر بالهيئة العامة للخدمات الحكومية.

توفيرها للشعب بثمن معقول(إعانات الاستغلال) ، أو لخفض أثمان بعض السلع الضرورية كالخبز ، أو كفرق لغلاء المعيشة ، أو لتشجيع التصدير لتوفير العملات الأجنبية للدولة (إعانات التجارة الخارجية)،أو لتغطية بعض أو كل العجز الذى تعانى منه المشروعات العامة أو الخاصة (إعانات تحقيق التوازن)،أو لتغطية نفقات إنشاء المشروع، أو لإقامة أصول ثابتة أو للتوسع (إعانات الإنشاء) ، أو لمحاربة الإغراق *dumping* الذى يضر[149] بحرية التجارة والمنافسة فى الأسواق العالمية .

سابعاً :تقسيم النفقات وفقاً لعلاقة النفقة باقتصاد السوق

ويمكن أن نميز فى هذا الصدد بين نوعين من النفقات [150] :

النوع الأول : نفقات لاعلاقة لها باقتصاد السوق ، كالنفقات اللازمة لوجود الدولة ذاتها ، كنفقات الدفاع ، والعدالة .

وهذه النفقات ليست لها علاقة مباشرة باقتصاديات السوق ، وإن كانت لها علاقة غير مباشرة ، لكونها تعمل على توفير الأمن والنظام وحماية الملكية الخاصة ، مما يشجع على استقرار الأسواق ، وتنشيط التجارة .

والنوع الثانى: نفقات لها علاقة باقتصاد السوق . وهذه يجرى تقسيمها فرعياً إلى :أ- نفقات تعتبر شرطاً لوجود اقتصاد السوق، كالإنفاق اللازم للحفاظ على النظام العام ، وعلى الخدمات الإدارية العامة اللازمة للمشروع الخاص.

ب-نفقات تكمل اقتصاد السوق ، كالإنفاق على التعليم والصحة.

جـ نفقات تمثل تدخلاً فى اقتصاد السوق ، كالإنفاق على إنتاج الدولة لسلع مادية ، والإنفاق بقصد توجيه النشاط الفردى .

([149]) يقصد بالإغراق بيع السلعة المنتجة محلياً فى الأسواق الخارجية بثمن يقل عن نفقة إنتاجها ، أو يقل عن أثمان السلع المماثلة أو البديلة فى تلك الأسواق ،أو يقل عن الثمن الذى تباع به فى السوق الداخلى ، وذلك كله بغرض كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة .

([150]) د. محمد دويدار ، ص 74، ص 75

المبحث الثانى
التقسيم الوضعى للنفقات العامة

تقسم كل دولة نفقاتها العامة فى ميزانياتها إلى أقسام متعددة . وهذا التقسيم ضرورى لتنظيم إدارة الأموال العامة ، ولمعرفة ما يكفله كل نوع من أنواع نشاط الدولة ، ولتمكين البرلمان من الرقابة على المالية العامة ، لضمان رقابة الرأى العام على أعمال الحكومة المالية .

ويراعى فى هذا التقسيم المنطق والوضوح ، بأن تجمع النفقات ذات الموضوع الواحد معاً بدلاً من توزيعها فى أبواب وفروع متفرقة . وإذا استدعت مقتضيات التقسيم الإدارى للمصالح العامة توزيع النفقة ذات الموضوع الواحد فى أبواب وفروع متفرقة تعمل جداول إضافية إلى جانب الجداول الأصلية لبيان اتجاهات الإنفاق العام .

وتقسم الدول النفقات العامة فى ميزانياتها بحسب الوزارات والمصالح المختلفة ، وتقسم النفقات فى كل وزارة بحسب موضوعها إلى نفقات خاصة بالعاملين ، ونفقات خاصة بالأدوات والأشياء ، ونفقات خاصة بالخدمات والإعانات ، وفى بعض الأحيان تقسم قسمين فقط هما: نفقات خاصة بالعاملين ، ونفقات خاصة بالأدوات والأشياء .

والاتجاه الحديث فى تقسيم النفقات العامة فى الميزانية يقوم على الجمع بين التقسيمين الإدارى والاقتصادى فى جداول مقسمة إلى أقسام أفقية بعدد الأقسام الإدارية ، وأقسام رأسية بحسب طبيعة النفقة .

وتتبع الدول طرقاً شتى فتقسيم النفقات العامة فى ميزانياتها ([151])، منها ما يرجع إلى اعتبارات تاريخية كالميزانية الإنجليزية ، ومنها ما يأخذ بالتقسيم الوظيفى كالميزانية الأمريكية ، والغالب أن يجرى تقسيم النفقات العامة فى موازنات معظم الدول وفقاً للتقسيم الإدارى كما هو الحال فى فرنسا ([152]).

([151]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 39- ص 44

([152]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 46

تقسيم النفقات العامة فى الموازنات العامة المصرية

مرت الميزانية العامة للدولة بعدد من التطورات ([153]) ، فقد وضعت مصر أول ميزانية عامة منتظمة عام 1880 ، واعتمدت فى توزيع الإنفاق العام على التقسيم الإدارى ، حيث كانت النفقات العامة تقسم إلى أقسام (بلغ عددها 31 قسماً) ، وذلك لتحديد ما يخص كل وزارة أو سلطة عامة من نفقات ، على أن يقسم القسم بدوره إلى فروع بحسب عدد المصالح التى تضمها كل وزارة ، بجانب الديوان العام.

وكانت تقسم نفقات كل فرع إلى عدة أبواب : الباب الأول : ويشتمل على النفقات الخاصة بالأجور والمرتبات والمكافآت ، والباب الثانى : يشتمل على النفقات الخاصة بالمصروفات العامة مثل : مصروفات الانتقال ، وبدل السفر والآثاث والتوريدات والإيجارات ، والباب الثالث : يشتمل على النفقات الخاصة بالأعمال الجديدة .

ومع بداية ثورة 1952 أجريت بعض التعديلات على تقسيمات الميزانية العامة بما يعكس توجه الدولة نحو التدخل للتنمية الاقتصادية ، فأدخلت بجانب الميزانية العادية منذ عام 1953 الميزانية الإنتاجية ، لتشمل الاعتمادات العامة المخصصة للاستثمار فى جميع قطاعات الاقتصاد ، ثم أجرى تحول كبير فى ميزانية عام 1960- 1961 بإدماج نفقات التنمية المخصصة للقطاع العام داخل إطار الميزانية الإنتاجية .

ومع التحول الاشتراكى والأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادى والمالى الشامل ، تغير شكل الميزانية العامة وطريقة تقسيم النفات العامة ، حيث ألغيت ابتداءاً من 1962- 1963 الميزانية الإنتاجية ، وانقسمت الميزانية العامة إلى قسمين :

القسم الأول :ميزانية الخدمات ، وتشمل الاعتمادات المتعلقة بالوزارات والمصالح والهيئات الحكومية ، وقد قسمت بدورها إلى أبواب ثلاثة :المرتبات والأجور ، والمصروفات العامة ، والنفقات الاستثمارية .

([153]) لمزيد من التفصيلات : يراجع : د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 46 – ص50 ، د. السيد عبد المولى، ص 102 – ص 125

والقسم الثانى: ميزانية الأعمال ، وتتألف من الميزانيات الملحقة للهيئات العامة ، والميزانيات المستقلة للهيئات العامة ذات النشاط الاقتصادى ، على أن يشمل إنفاق كل قسم النفقات العامة الجارية والاستثمارية المقررة له.

واعتباراً من ذلك العام قسمت النفقات العامة على أساس قطاعى ، فلكل قطاع نفقاته ، كقطاعات الزراعة والرى والكهرباء والصناعة والبترول والإسكان والتشييد والثقافة والإعلام والأمن والدفاع والعدالة والخدمات الرئاسية والخزانة والتأمينات والإدارة المحلية، وغيرها .

ومنذ السنة المالية 1968- 1969 أعيد العمل بالتقسيم الإدارى ، فقسمت الميزانية العامة المصرية وفقاً للتقسيم الإدارى إلى أربعة ميزانيات هى : ميزانية الجهاز الإدارى الحكومى (ميزانية الخدمات سابقاً) ،وميزانية الهيئات العامة ، وميزانية المؤسسات الاقتصادية ، وميزانية صناديق التمويل .

وبصدور القانون رقم 11 لسنة 1979استبعدت الهيئات الاقتصادية من هيكل الموازنة العامة للدولة، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تشمل فقط اعتمادات الإنفاق الجارى ، والإنفاق الرأسمالى للجهاز الحكومى وأجهزة الحكم المحلى والهيئات العامة ذات الطابع الخدمى ،أى المرافق الخدمية التى لا يكون الهدف من إدارتها تحقيق الربح . على أن تعد موازنة مستقلة لكل هيئة عامة اقتصادية .

واقتصرت العلاقة بين الموازنات المستقلة والموازنة العامة على ما تحققه الموازنات المستقلة من فائض يؤول إلى الدولة ، أوما يسفر عن نشاطها من عجز تتحمله الخزانة العامة للدولة .

واستحدثت ميزانية 1981/1980 أساساً لبداية السنة المالية من أول يوليو وتنتهى فى 30 يونيو بدلاً من الأساس السابق عليها ،والذى كان يحدد السنة المالية من أول يناير إلى 31 ديسمبر . كما فرقت بين الموازنة الجارية (التى تشتمل على الباب الأول الخاص بالمرتبات والأجور والباب الثانى الخاص بالخدمات الحكومية) وبين الموازنة الاستثمارية . وتمت الموافقة على إنشاء

بنك الاستثمار القومى ، الذى يعمل على تجميع كافة وسائل التمويل الاستثمارى حتى يمكن تفادى قصور التمويل أثناء عملية التنفيذ([154]) .

وتوقع هذه التغيرات المتتالية فى عرض الموازنـة العامـة للدولـة الباحث فى الخطأ عند إجراء المقارنات المالية ما لم يدرك التطور الحاصل خلال الفترات الزمنيـة ، ويتـوخى الحـرص فـى متابعـة البيانـات الناتجـة عـن اخـتلاف شـكل الميزانية وتقسيم النفقات العامة .

التقسيم الحديث للنفقات فى الموازنة المصرية

تقرر تحديث التصنيف والتبويب المعمول بـه وفقـا للقانــون رقم53لسنة 1973 بهدف إضفاء مزيد من الشفافية والبساطة والوضـوح علـى الموازنة العامة للدولة، للتغلب على العيوب التي اكتنفت التقسيم النمطى للموازنة العامة ، ومن أهمهـا عـدم القدرة على التفرقة بين الموارد والمصروفات من ناحية، والمعاملات التمويليـة مـن ناحية أخرى ، وفيما بين التحويلات ومعاملات المبادلات ، و كذا عــدم التفرقـة بـين التبويب الاقتصادى والادارى وعدم التبويب السليم لبعض البنود. ومن المآخذ الأخرى التى إنطوى عليها التقسيم النمطى هو المزج بـين أسـس التسجيل المختلفة، حيث كان يتبع الأساس النقدى فى تـسجيل المعـاملات الجاريـة للحكومة **.**

ولقد تطلب إدخال التصنيف الجديد للموازنة العامة للدولة إجراء تعديلات محدودة علــى قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لعام 1973 حيث صدر فى هـذا الـشأن القانون رقم 87 لسنة 2005 بشأن تعديل بعض بنود الموازنة العامة للدولة لتتماشى مع التبويب الدولى من حيث التقسيم الاقتصادى والـ وظيفى والإدارى .

وقد اشتمل التبويب الجديد ([155]) على العديد من المزايا منها قصر الاحتياطيات العامة فـى الموازنة العامة على نسبة 5 % من إجمالى

([154]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 44

([155]) راجع تفصيلاً : الدليل المبسط للمازنة العامة للدولة ، من مطبوعات وزارة المالية ، القاهرة.

الإستخدامات باستبعاد الفوائد ، كما تم تقليص موازنات السطر الواحد ،وتم توزيع الاعتمادات الإجمالية على مستوى الأبواب .

تقدير التقسيم الحديث لبنود الموازنة العامة

وينتقد عدد من الخبراء التقسيم الجديد لبنود الموازنة العامة المصرية ، ويرون أنه هو مجرد تحديث لأسلوب تبويب الموازنة وفقا للدليل الصادر عن صندوق النقد الدولي، مثله في ذلك مثل دليل إعداد وتصنيف ميزان المدفوعات ودليل الحسابات القومية الموحدة، وكلها دلائل تنظيمية متفق عليها دوليا الهدف منها توحيد نظم الحسابات ، ولاتوجد ضغوط لاجبار أي دولة على اتباعها.

وأن التقسيم الجديد فى حقيقته هو تفكيك لبعض الأبواب دون التطرق الى جوهر الموضوع، وكان من الأجدى أن تعمل الحكومة على ضرورة تفعيل موازنة البرامج والأداء في القانون الجديد بحيث تتحول الموازنة من مجرد بيان رقمي الى دراسة جدوى ذات أفرع نوعية تمثل في النهاية مرشدا للتنمية وبحيث تتحول الموازنة أيضا من مجرد أموال يتم إنفاقها على بنود ورقية الى أسلوب عملي لتحقيق فعالية النفقة وقياس مردودها الاقتصادي على الناتج القومي بالإجمالي.

ورغم ذلك فإن لهذا التقسيم فائدته من حيث كونه إجراء تنظيمياً لكى تتماشى الحسابات الاقتصادية والمالية المصرية مع ما هو متبع في باقي دول العالم لان الأرقام ستكون لها دلالة إيجابية على مستوى المناخ الاستثماري بحيث يستطيع المستثمر الأجنبي من خلال القراءة السريعة للموازنة التعرف على دلالة الأرقام باعتبارها لغة عالمية ومن ثم يستطيع اتخاذ قراره الاستثماري على أسس علمية سليمة، فضلا عن ان التبويب الجديد يمنع التلاعب في الأرقام ويحقق الشفافية المطلوبة في المجال الاقتصادي لاتخاذ القرار السليم.

وأن هذا التبويب لن يكون له اثر سلبي او إيجابي على السياسة المالية وليس من أهدافه تحقيق تأثيرات فعلية على القيم الحقيقية للمؤشرات الاقتصادية، الا انه أمر مستحب في الوقت الحالي لاثبات مصداقية السياسة المالية في مصر عن طريق الالتزام بالمعايير الدولية للإفصاح والشفافية بشكل عام.

الـفـصـل الـثـالـث

ظـاهـرة الـزيـادة الـمضطـردة فـى الـنـفـقـات الـعـامـة

حجم النفقات العامة

يقاس حجم النفقات العامة عموماً على أساس معدل الإنفاق الحكومى*GDP*/الناتج المحلى الاجمالى([156]).

وتتجه النفقات العامة فى جميع دول العالم نحو الزيادة المضطردة والمستمرة على المدى الطويل ، بحيث شكلت هذه الزيادة ظاهرة عامة ، ولا يقلل من شأنها أن تتوقف النفقات العامة عن الزيادة ، أو تتجه إلى النقصان بالنسبة لبعض البلدان فى عدد قليل من السنوات ، إذ أن هذا الثبات أو النقصان العارض ما هو إلا الاستثناء الذى يؤكد القاعدة ، ويلفت النظر إلى الظاهرة العامة .

وقد استرعت هذه الظاهرة – والتى يطلق عليها ظاهرة تزايد النفقات العامة - أنظار علماء المالية العامة ([157]) ؛فأرجعها البعض إلى زيادة ثروة الدول ، ونسبها البعض الآخر إلى كيفية توزيع الثروة لا إلى تزايدها فقط ، واعتبرها

([156]) *S.K.Singh, p. 26*

([157]) د. محمود رياض عطية ، ص 30–ص 40

فريق ثالث مظهراً لقانون اقتصادى عام هو قانون حلول التكاليف العامة محل التكاليف الخاصة ، وردها آخرون إلى أسباب سياسية وقانونية .ومن أشهر المحللين لها العالم الألمانى فاجنر *A. Wagner* ، الذى اعتبر هذه الظاهرة قانوناً اقتصادياً يعرف بقانون تزايد النفقات العامة ، أو قانون فاجنر
حيث ترتبط الزيادة المضطردة للنفقات العامة باتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها ، ذلك لأن تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى يؤدى إلى زيادة فى وظائفها ، يترتب عليها إنفاق متزايد ومستمر([158]) .

فضلاً أن ازدياد الثروة العامة يسمح بإنفاق مقدار أكبر من النفقات العامة ، لأنه كلما زادت إنتاجية المرافق العامة للدولة، وازداد ثراء الشعب وإيرادات أملاك الدولة ، كلما أمكن التوسع فى النفقات العامة ([159]).

والواقع أن ما اعتبره فاجنر قانوناً اقتصادياً لايصلح([160]) أن يفسر أسباب تزايد النفقات العامة لجميع الدول ، وفى جميع الأوقات ، ولكنه فقط يلفت النظر إلى احتمال وجود بعض العوامل التى يتوقع أن تؤثر بصفة دائمة على الإنفاق العام .

وفى بعض الحالات تكون الزيادة فى النفقات العامة زيادة غير حقيقية ، أو زيادة ظاهرية ، وفى كثير من الحالات تكون هذه الزيادة حقيقية ، مما يستدعى التعرف على أسباب كل نوع منهما ، والأسباب الى أدت إلى زيادة النفقات العامة فى مصر بصفة خاصة ، وذلك من خلال المباحث الثلاثة الآتية :

المبحث الأول
الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة

([158]) *S.K. Singh, p. 31*

([159]) د. زكريا بيومى ، ص 161

([160]) د. رياض الشيخ ، ص 76

ليست كل زيادة فى أرقام النفقات العامة فى الميزانيات دليلاً كافياً على أن هناك توسعاً فى الإنفاق العام ، إذ قد يكون تضخم الأرقام راجعاً إلى تدهور القوة الشرائية للنقود ، أو بسبب الخداع المحاسبى المتمثل فى تغيير طريقة إعداد الميزانية ، ومن ثم فإن الزيادة فى الإنفاق العام فى هذه الحالة ليست زيادة حقيقية ، وإنما هى زيادة ظاهرية .

ومن أهم أسباب الزيادة الظاهرية أو الزيادة غير الحقيقية للنفقات العامة ما يلى :

1-انخفاض القوة الشرائية للنقود

إذا كان الفرد يستطيع أن يشترى بعشرة جنيهات خمس كيلوات من الفاكهة ، بواقع جنيهين للكيلو الواحد ، ثم ارتفعت الأسعار وصار سعر الكيلو الواحد ثلاث جنيهات ، فعليه أن يدفع خمس عشرة جنيهاً للحصول على نفس عدد الوحدات (خمس كيلوات) من الفاكهة التى كان يحصل عليها من قبل .

وبسبب ارتفاع الأسعار فإن زيادة المبلغ المنفق من هذا الفرد (من عشرة جنيهات إلى خمسة عشر جنيهاً) لم تؤد إلى زيادة فى الوحدات المشتراة عما كان يحصل عليه من قبل . ومن ثم فإن هذه الزيادة فى النفقات بسبب ارتفاع الأسعار ، أو انخفاض قيمة النقود إنما هى زيادة ظاهرية ، أو غير حقيقية لأنها لم تترجم إلى زيادة فى كميات السلع والخدمات([161]) .

ونفس هذا المثال يمكن أن ينطبق على الدولة فإن انخفاض القيمة الشرائية للنقود ، تؤدى إلى ارتفاع الأسعار ، ومن ثم تزيد عدد الوحدات النقدية التى تدفعها الدولة لشراء سلعة عن عدد الوحدات النقدية التى كانت تشترى بها نفس السلعة قبل انخفاض قيمة النقود . فعلى الرغم من زيادة النفقات العامة بزيادة عدد الوحدات النقدية التى أنفقتها الدولة إلا أن هذه الزيادة لم تؤد إلى زيادة فى كمية السلع والخدمات عما كانت تحصل عليه

([161]) د. محمد دويدار ، ص 88 ، ص 89

من قبل ، لذا تعتبر الزيادة فى النفقات العامة بسبب انخفاض قيمة النقود زيادة ظاهرية أو غير حقيقة .

ويمكن قياس هذه الزيادة الظاهرية بالاستعانة بالأرقام القياسية للأسعار ،أو برد أرقام النفقات العامة إلى مقياس واحد ؛ إذ أن كل تخفيض لسعر العملة المحلية أو علاوة تضاف على السعر الرسمى من شأنها رفع مستوى الأسعار المحلية ورفع أثمان الواردات ، مما يزيد بدوره من الإنفاق العام على المستلزمات السلعية والخدمية ([162]).

ولكن يلاحظ أن ارتفاع الأسعار نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود لا يؤدى فى جميع الحالات إلى ارتفاع مقدار النفقات العامة كلها ، ذلك أن من النفقات العامة ما لا يتأثر بهذا الانخفاض ، كنفقات خدمة الدين العام ، فالدولة قد تستفيد من ارتفاع الأسعار، إلى حد ما، من خلال سداد قروضها الداخلية بنقود أقل قيمتها الشرائية من النقود التى حصلت عليها عند عقد القرض ، مما يترتب عليه تخفيف العبء من هذه الناحية([163]) .

2-الخداع المحاسبى (تغيير الفن المالى)

إن تغيير القواعد المالية والمحاسبية عند إعداد الموازنة العامة فى سنة ما عن القواعد المستقرة والمعمول بها فى إعداد موازنات السنوات السابقة يؤدى إلى تغير فى أرقام النفقات والإيرادات ، إذ يمكن أن تظهر النفقات العامة نتيجة هذا التغيير بأقل مما كانت عليه فى السنوات السابقة ، أو تظهر الإيرادات العامة بأكثر من قيمتها مقارنة بالسنوات السابقة ، وتكون النتيجة تخفيضاً لعجز الموازنة ، أو إظهارها وقد حققت فائضاً .

ولكن هذه النتيجة خادعة ، لأنها لاتعبرعن حقيقة حجم النفقات العامة والإيرادات العامة فيما لو اتبعت القواعد السابقة لإعداد الموازنة العامة ، ومن ثم فإن الزيادة –أو الانخفاض – فى النفقات العامة هنا ظاهرية ، نتيجة الخداع المحاسبى الذى يشوه الصورة الحقيقية للإنفاق العام ، ويبعد عن حقيقة حجمه وموضوعه.

([162]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 65

([163]) د. زكريا بيومى ، ص 166 ، ص 167، ود. شريف رمسيس تكلا ، ص 193

والأمثلة على هذا الخداع المحاسبى كثيرة ، نذكر منها : تعديل بداية ونهاية السنة المالية للدولة ، وتعديل تصنيف الإنفاق العام ، وعدم احترام قاعدة وحدة الميزانية، واللجوء إلى تعدد الموازنات لتقسيم النفقات الكبيرة إلى أجزاء يسهل تمريرها واعتماد المجلس النيابى لها([164]) ، أو اختلاف الفن الإحصائى ([165]).

بيد أن تغيير القواعد المالية المستقرة لا يكون دائماً بنية الخداع المحاسبى، وإنما قد تمليه اعتبارات عملية ، أو لمتابعة التطورات العلمية والاقتصادية .

ومن أمثلة ذلك تغيير طريقة الميزانية الصافية إلى طريقة الميزانية الإجمالية ، حيث كان المتبع قديماً هو طريقة الميزانية الصافية ، أى لايدون فى باب المصروفات العمومية ماانفقته الدولة فى جباية الإيرادات العامة ، ولا يذكر فى باب الإيرادات العامة إلا صافى الإيراد بعد خصم تكاليف الجباية .

ويعنى ذلك أن لا تظهر كل نفقات الإدارات والمصالح التى تقوم بتحصيل بعض الإيرادات العامة ، وإنما يظهر فقط الصافى منها بعد خصم نفقاتها مما حصلته ، الأمر الذى يؤدى إلى إضعاف الرقابة على إنفاق المال العام ([166]).أما الآن فإن كل الإيرادات وكل المصروفات تدرج بدون خصم ولا مقاصة، وتسمى بطريقة الميزانية الإجمالية ، تطبيقاً لمبدأ عمومية الميزانية الذى يضمن شمول الرقابة البرلمانية على كل جوانب الميزانية ([167]) . ومن شأن هذه الطريقة أن تفضى إلى تضخم رقم النفقات العامة بالمقارنة بالطريقة السابقة ، حتى ولو لم تحدث زيادة حقيقية فى هذه النفقات .

3- تخلى الدولة عن أسلوب السخرة واتباع أسلوب الإنفاق النقدى

([164]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 72- 74

([165]) د. زكريا بيومى ، ص 169

([166]) د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 47

([167]) د. محمد عبد الله العربى ، ص 81

يذهب بعض الكتاب ([168]) إلى أن اتباع الدولة لأسلوب النفقة العامة فى الحصول على ما تحتاج إليه من خدمات بدلاً من أسلوب السخرة الذى كانت تتبعه من قبل زاد من النفقات العامة ، فبإلغاء السخرة خصصت الإعتمادات المالية لتنفيذ الأشغال العامة التى كانت تتم عن طريقها ، ولكن لم يترتب على هذه الاعتمادات زيادةالعبء على المكلفين ، بل أنقص فى الواقع ما كانوا يتحملونه بلا مقابل([169]).

المبحث الثانى

الزيادة الحقيقية للنفقات العامة

يغلب أن تكون الزيادة فى النفقات العامة زيادة حقيقية ، بمعنى إنفاق الدولة مبالغ أكبر مما تنفقه للحصول على عدد من السلع والخدمات أكبر مما كانت تحصل عليه من قبل .

ويرجع ذلك إلى عدد من الأسباب ، نذكر منها :

أولاً :الأسباب الاقتصادية

ترجع الزيادة فى النفقات العامة إلى بعض الأسباب ذات الطابع الاقتصادى ، نذكر منها :

1- ازدياد الثروة ونمو الدخل القومى

لاحظ بعض الاقتصاديين ([170]) أن هناك علاقة طردية بين النفقات العامة والدخل القومى ، فكلما زاد الدخل القومى زادت النفقات العامة ، وعلى المستوى الشخصى فإن زيادة دخل الفرد تؤدى إلى تغيير سلوكه الاستهلاكى ، وتجعله يتطلع لاستهلاك سلع جديدة ، من نوع السلع الكمالية أو الترفيهية ألتى

([168]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 194

([169]) د. محمد عبد الله العربى ، ص82

([170]) R.A. Musgrave and P. B. Musgrave , pp.133 – 138

لا يستهلكها ذو الدخل المنخفض . ويعرف ذلك بقانون أرنست *Ernst Engle,s Law* الذى يشير إلى نقص نسبة الإنفاق على الغذاء مع زيادة دخل الأسرة ، أى أن مكونات ميزانية الاستهلاك تتغير بزيادة دخل الأسرة ، ويتمثل هذا التغير فى نقص حصة السلع الضرورية (الحاجات الأساسية) ويزيد من حصة السلع الترفية .

والدولة كالأفراد تزداد نفقاتها العامة بزيادة الدخل القومى ، ففى المراحل الأولى للتنمية تتركز نفقاتها على توفير البنية الأساسية للمرافق العامة اللازمة للإنتاج ، والسلع الضرورية كوضع اللوائح التنظيمية وتوفير التعليم الأساسى ،وإقامة المرافق الأساسية من طرق وجسور ، لما لهذه النفقات من منافع خارجية كبيرة ، يتطلبها التوسع فى الاستثمار . وتتحمل الدولة عبء القيام بها ، ومن ثم يزيد الطلب على السلع الرأسمالية بأسرع من زيادة الدخل فى تلك المرحلة.

وبعد أن تؤتى التنمية ثمارها ويرتفع مستوى الدخل ، يكون على الدولة الإنفاق على سلع أخرى إضافية ، من قبيل تحسين الخدمات الصحية وإنشاء الحدائق العامة، والطرق السريعة ، والتوسع فى التعليم العالى ، مما يزيد من النفقات العامة([171]).

ولكن إثبات أن العلاقة بين زيادة الثروة والدخل وزيادة النفقات العامة هى علاقة طردية ،أو حتمية فى جميع الظروف ، أمر لم يثبت صحته دائما ،لأنه قد تتدخل عوامل أخرى تجعل زيادة أحدهم ليست قرينة بزيادة الآخر ؛ فقد تزيد الثروة ويزيد الدخل ، وتنخفض بالتالى حالات الفقر والعوز مما يؤدى إلى تخفيض النفقات العامة الاجتماعية ([172]) ، والعكس فقد تقل الثروة ويقل الدخل ، وتزداد معدلات الفقر فتضطر الدولة إلى زيادة الإنفاق على التعليم مثلاً لتمكين الطبقات الفقيرة من الحصول على القسط اللازم من التعليم الأساسى .

([171]) *S. K. Singh , pp. 25-26*

([172]) د.محمود الطنطاوى الباز ، ص 55

كما قد يزيد معدل الإنفاق العام أكبر من زيادة معدل الدخل القومى ، ففى حالات انكماش الدخل القومى بسبب الكساد – مثلاً- فإن انكماش الإنفاق العام يكون بنسبة أقل من نسبة انكماش الدخل القومى ([173]).

2- تغير دور الدولة

كانت الدولة فى القرن التاسع عشر تلجأ إلى الإنفاق العام عندما يكون ذلك ضرورياً لحمايتها من الغزو الخارجى والعصيان الداخلى ، اعتناقاً للنظرية الاقتصادية التقليدية التى تؤمن بشعار دعه يعمل *laissez fair* وأن الحكومة تكون أفضل عندما تتحكم فى الأقل *that government is the best which governs the least*، ومن ثم كانت المطالبة بتقليص حجم الحكومة وتخفيض الضرائب إلى الحد الأدنى .

وبتغير النظرة إلى دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ثم إلى دولة الرفاهة *welfare state* أصبح على الحكومة أن تقدم الخدمات من المهد إلى اللحد ، أو من الرحم إلى القبر أو على حد التعبير الإنجليزى *" from cradle to grave or womb to tomb"*، مما يعنى التوسع فى أنشطة الدولة، ومن ثم التوسع فى النفقات العامة ([174]).

وقد أصبحت الدولة مسئولة عن حماية الطبقات الفقيرة أو محدودة الدخل من التقلبات الاقتصادية التى تصاحب عمليات النمو ، حيث ترتفع الدخول وترتفع الأسعار ، بينما لا ترتفع بنفس السرعة أو المعدل دخول تلك الطبقات ، مما يضطر الدولة إلى زيادة الإنفاق العام فى صورة إعانات إجتماعية أو زيادة المرتبات .

وحتى فى حالات الركود الاقتصادى حيث ينكمش الإنتاج ، ويستغنى أرباب الأعمال عن بعض العمال ، وتزيد البطالة ، فإن الدولة تزيد من نفقاتها العامة لتوفير الضمان الاجتماعى لهذه الفئات المتعطلة ، أو تزيد من استثماراتها العامة لإقامة المشروعات التى تزيد الطلب على العمل .

([173]) د. محمد دويدار ، ص 90

([174]) *S.K. Singh, pp.30-31*

3- تغير الفن الإنتاجى :

يؤدى التقدم العلمى والتكنولوجى إلى تغير فنون الإنتاج ، واندثار أنشطة ومهن اقتصادية، لتحل محلها أنشطة ومن اقتصادية أخرى .

والتاريخ حافل بالأمثلة على ذلك ، فمهنة السقاء ومبيض الأوانى والنقل بالدواب كانت من المهن الشائعة حتى أواخر القرن التاسع عشر ، ولكنها اختفت ، أو تكاد ، بالتقدم العلمى الذى نقل المياه إلى المنازل عبر الأنابيب ، واستخدمت أوانى الألومنيوم التى لاتحتاج إلى تبييض ، كما ظهرت السيارات كوسائل نقل سريعة منتشرة على نطاق واسع .

ومن الأمثلة الشاهدة على ذلك فى الآونة الأخيرة التقدم التكنولوجى فى قطاع الاتصالات وما أدى إليه من زيادة فى استخدام التليفونات المحمولة (النقالة) واستخدام أجهزة الكمبيوتر، والإنترنت .

ويؤدى تغير فنون الإنتاج إلى ظهور أنواع جديدة من النفقات العامة أو زيادة فيها ، سواءً لتمهيد ورصف الطرق اللازمة لسير السيارات ، أو لإقامة شبكات المياه والصرف الصحى ، أو لتنظيم مرفق الاتصالات ، والتوسع فى خطوط التليفون ، وغير ذلك مما يقتضيه التعامل مع الاختراعات الحديثة .

كما يؤدى التغير فى الفن الإنتاجى إلى ظهور طبقة جديدة من البطالة ، تتمثل فى العمال الذين يفقدون فرص العمل بسبب اندثار مهنهم وعدم طلب الناس لها ، الأمر الذى يجعل الدولة تنفق مبالغ إضافية إما لدعم هذه الفئة المتعطلة عن العمل ، أو لتنظيم برامج إعادة تأهليهم لأعمال جديدة .

4-المنافسة الاقتصادية

نظراً لأهمية التصدير فى توفير العملات الأجنبية لتحسين ميزان المدفوعات للدولة ، والحد من عجزها المالى ، تقوم الدولة على تشجيع منشآتها وصناعاتها الوطنية على الإنتاج للتصدير .

وحتى تتمكن هذه المنشآت من مواجهة المنافسة الشديدة من الصناعات الأجنبية ، فإن الدولة تقدم إلى المنشآت الوطنية الدعم الذى يعينها على تخفيض تكلفة الإنتاج ، وذلك فى صورة منح أو إعانات مالية ، أو إعفاءات ضريبية .

وتعتبر المنح أوالإعانات المالية التى تقدمها الدولة سبباً لزيادة نفقاتها العامة ، كما أن الإعفاء من الضرائب كإعانة سالبة تشبه الإنفاق العام لأنه يؤدى إلى تخفيض الإيرادات العامة .

ثانياً : الأسباب الاجتماعية

من أهم الأسباب الاجتماعية التى تؤدى إلى زيادة النفقات العامة للدولة ما يلى :

1-ازدياد السكان

من الطبيعى أن تؤدى زيادة أعداد السكان إلى زيادة فى النفقات العامة ، فما ينفق على عدد ما لا يتساوى مع ما ينفق مع عدد يزيد عنه. ولكن هل الزيادة فى الإنفاق هنا تكون زيادة ظاهرية أم زيادة حقيقية؟

يرى بعض الكتاب ([175]) أن الزيادة فى عدد السكان يترتب عليها زيادة حقيقية فى النفقات العامة، لأن نسبة الزيادة فى السكان تكون أعلى فى الطبقات الفقيرة منها فى الطبقات الغنية ، وتحمل الطبقات الفقيرة الدولة كثيراً من النفقات ، فى الوقت الذى يتمتع أفرادها بالإعفاءات الضريبية أو التخفيض الضريبى . فضلاً عما تتطلبه زيادة السكان عموماً من عدد أكبر فى الخدمات ،ووسائل فنية أفضل وأكثر إنتاجاً، مما يستدعى إنفاقاً أكبر .

وفى اعتقاد آخرين ([176]) أن الزيادة فى الإنفاق بسبب زيادة السكان تكون زيادة ظاهرية حين لا يزاد العبء لتوزيعه على عدد أكبر من المكلفين([177]) ، أى إذا لم يترتب عليها زيادة فى توزيع العبء على أفراد المجتمع ([178])، بينما تكون زيادة حقيقية عندما تؤدى هذه الزيادة إلى انفاق الدولة إنفاقاً حقيقياً نتيجة التوسع فى الخدمات التى تتطلبها زيادة السكان مما يرتب زيادة فى مقدار الأعباء التى يتحملها المجتمع .

([175]) د. رياض الشيخ ، ص 167

([176]) د. محمود رياض عطية ، ص

([177]) د. محمد عبدالله العربى ، ص 82

([178]) ومن الأمثلة على الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة بسبب زيادة عدد السكان ما أدت إليه الوحدة بين مصر وسوريا عام 1958 إلى زيادة فى النفقات العامة بسب ازدياد مساحة الإقليم . أنظر : د. زكريا بيومى ، ص 168

وكان العالم الأمريكى *Penh* يرى ([179])أن الأعمال الحكومية تخضع لقانون النفقة النسبية المتزايدة ، أى أنه كلما زاد عدد السكان زادت النفقات العامة بنسبة أكبر من نسبة زيادتهم .

ولكن هذا القول محل نظر([180]) لأن الزيادة النسبية فى النفقات العامة تقترن عادة باتساع نطاق الخدمات العامة أو ارتفاع مستواها . أى أن الزيادة فى النفقات العامة لها ما يقابلها ، فهى إذن ليست دليلاً على سريان القانون المذكور على الأعمال الحكومية ، فزيادة عدد السكان – مثلاً- تقلل من النفقات النسبية لإنارة الطرق لو بقيت حالة الإنارة على ما هى عليه ، ولكن القلة النسبية فى نفقات الإنارة ،وتقدم المدنية وتطور طرق الإنارة تحفز على تحسين وسائلها ورفع مستواها ، الأمر الذى يؤدى إلى زيادة النفقات . وقد تزيد النفقات الإدارية نتيجة اختلال الأداة الحكومية أوعدم كفايتها ، وليس بالضرورة نتيجة اتساع نطاق أعمالها.ومن ناحية أخرى ، فإن الزيادة السكانية ليست شراً فى جميع الحالات ، حيث يمكن أن تؤدى هذه الزيادة إلى زيادة فى معدلات الطلب ، ومن ثم اتساع رقعة السوق الداخلى مما يحفز النشاط الاقتصادى ، ولكن ذلك يتوقف على طبيعة النظام الاقتصادى ، وقدرته على الاستفادة من وفرة الأيدى العاملة ([181]).

2-الهجرة إلى المدن

يؤدى انتشار الصناعة وتمركزها فى المدن إلى نزوح أعداد من طالبى العمل من الريف إلى المدن ، كما أن محدودية المساحة المنزرعة وعدم مقابلتها لزيادة السكان ، وقلة المرافق والخدمات الأساسية فى الريف ، تعتبر من العوامل التى تجعل الريف طارداً للسكان إلى المدن . وبالهجرة الدائمة والمستمرة من الريف إلى المدن تقل كفاءة المرافق الأساسية بالمدن ، نتيجة الضغط المتزايد عليها من الوافدين لطلب الخدمات ، فضلاً عن التوسع فى إقامة المجتمعات الجديدة سواء

([179]) *Penh C.C. , Introduction to public finance , New York , 1921, p. 24*

مثبت فى د. محمود رياض عطية ص 91

([180]) د. محمد حلمى مراد ، ص 108

([181]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 66 ، ص 67

كانت توسعاً منظماً من الدولة ، أو عشوائياً يفرضه تزاحم السكان ، مما يوجب على الدولة إنفاق مبالغ لتوفير المرافق الأساسية ، أو تحسين الخدمات العامة الحالية وتطويرها ، أو إعادة تنظيم المناطق العشوائية .

3-نمو الوعى الاجتماعى

شهد العالم منذ أوائل القرن العشرين طلباً متزايداً على التعليم بكافة مستوياته ، ولم يعد العلم سلعة يطلبها الأغنياء أو الفئة القادرة عليه فحسب ، بل صار وفقاً للدساتير الحديثة حقاً لكل مواطن ، ومن ثم تدخلت الدولة لتنظيم الخدمات التعليمية وضمان حصول المواطنين على الحد الأدنى منه (التعليم الأساسى) فزادت نفقاتها على إنشاء المدارس والجامعات ، وتوفير ما يلزمها من معلمين وأدوات تعليمية . وقد أدى انتشار التعليم وزيادة عدد المتعلمين إلى نمو الوعى الاجتماعى لدى المواطنين ، ومطالبتهم للدولة بتوفير الحياة الكريمة لهم من خلال توفير مظلة للضمان الاجتماعى لتحميهم من الفقر والعوز ، مما أدى إلى زيادة نفقات الدولة على الدعم والإعانات الاجتماعية بمعدلات عالية سنوياً فى كل من البلاد النامية ، والبلاد المتقدمة .

ثالثاً : الأسباب الإدارية

لاتقوم الدولة كشخص معنوى بوظائفها إلا عن طريق عمالها أو موظفيها ، الذين يمثلون الجهاز الإدارى للدولة ، والذين يحصلون مقابل ما يقومون به من خدمات على أجور ومرتبات ، تدخل ضمن النفقات العامة للدولة .

وكلما زاد عدد الموظفين كلما زادت نفقاتهم . وتزداد المشكلة عندما لايكون لهذه الزيادة ما يبررها ، حين لا يقابل الزيادة فى عدد الموظفين عمل حقيقى .

وتعانى الدول النامية من تضخم جهازها الوظيفى، وزيادة أعداده دون حاجة حقيقية ، نتيجة لقيام الدول بتعيين أعداد من الخريجين سنوياً فى هذا الجهاز ، وما يترتب عليه من بطالة مقنعة ، وزيادة فى الروتين الحكومى ، والتعقيد الإدارى ، والنفقات العامة غير المبررة اقتصادياً ، على الرغم من أن لها ما يبررها من الناحية الاجتماعية .وقد ربط قانون باركنسون بين تطور الانفاق العام وبين الإفراط فى استخدام الإدارات الحكومية للقوى البشرية بشكل مرضى لايتمشى مع متطلبات حاجة العمل ، وذلك بسبب ميل بعض المسئولين فى الإدارات التابعة لهم إلى الإسراف فى التعيين دون وجود حاجة ماسة ،

ولكن لمجرد الرغبة فى تقوية نفوذهم ، وإضفاء مزيد من الأهمية على مايشغلون من مراكز . ولعل أهمية هذا القانون تكمن فى أنه أشار إلى إساءة استخدام الموارد البشرية ، وتبديد جهود العاملين مقابل أجور غير منتجة مع المزيد من البطالة المقنعة([182])

رابعاً : نمو النفقات العسكرية

نظراً للتقدم السريع فى الفنون والمخترعات العسكرية ، وضرورة استعمال المخترعات الحديثة فى الجيش ، وحاجة الدولة إلى مد جيشها بالآلات الحديثة المرتفعة الثمن ، والباهظة التكاليف .

وقد تبين ([183])أن الظروف الطارئة التى تتعرض لها الدولة كالحروب تزيد من النفقات العامة ، بافتراض أن الإيرادات العامة تزيد أكثر ، ذلك لأن الدولة فى الظروف العادية تفرض الضرائب فى الحد المسموح لتغطية نفقاتها العامة ، فإذا قامت الحرب تجاوزت هذا الحد لمواجهة نفقات الحرب فتزيد الضرائب ، ولكن بعد توقف الحرب لن يعود معدل الضرائب إلى سابقه ،وتستمر بالتالى بعض أنواع الضرائب الجديدة ، وذات السعر المرتفع ، مما يزيد من الإيرادات العامة ،لتتجه النفقات العامة إلى التزايد بصفة ثابتة ، وتعرف هذه الحركة بأثر الإحلال أو الإزاحة ***displacement effect***

كما أن التهديد بالحرب ، والخطر الذى يحيق بالدولة يجعلها فى تزايد مستمر لنفقاتها ، لتطوير جيشها والاستعداد لدخول الحرب ، حماية لأرضها ومواطنيها ، ناهيك عما تنفقه عند دخول الحرب فعلاً.

ولا تقتصر النفقات الحربية على المعدات والأفراد العاملين فى القطاع الحربى وحدهم ، بل تتجاوزهم إلى المنشآت والأفراد فى القطاع المدنى([184]) ، وتتمثل هذه النفقات فى حماية المدنيين من أخطار الحروب ، ومساعدة عائلات المحاربين ، ودفع تعويضات للمنكوبين من أسر الضحايا والشهداء ، والقيام بالاستثمارات اللازمة لإعادة تعمير المناطق التى دمرتها الحروب.

([182]) د. محمد محمد البنا ، ص 280

([183]) *Alan T. Peacock and jack Wiseman : The growth of Public Expenditures in the United Kingdom , National Bureau of Economic Research, Princeton , 1961*

([184]) د. السيد عبد المولى ، ص 138.

ويستلزم تمويل هذه النفقات إما رفع أسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة (أو كليهما)، بما يعرف بالأثر الرافع للنفقات العامة([185]) .

المبحث الثالث

أسباب زيادة النفقات العامة فى مصر

اتجهت النفقات العامة فى مصر إلى التزايد بوجه عام ، خلال الفترة من 1880وحتى الآن ، باستثناء بعض الفترات التى تخللها نقص نسبى فى النفقات عن السنوات التى تسبقها ، كما يبين ذلك الجدول التالى :

جدول : تطور النفقات العامة المصرية

السنة	النفقات العامة بالمليون جنيه	نسبتها إلى الناتج لقومى(%)
1880	7.7	
1910	16.0	
1941/1940	43.3	21.6
1952/1951	233.6	20.7
1960/1959	501.3	38.9
1971/1970	1612.0	54.1
1975	2628	53.8
1990/1989	34691	40.9

([185]) د. محمد دويدار ، ص 92 ، وأيضاً :

A.T. Peacock & J. Wiseman ; the Growth of public expenditure in the United Kingdom , National Bureau of Economic Research, 1961,

مثبت فى المؤلف السابق ، ص 91، هامش رقم(1)

32.2	56264	1994/1993
28.6	58256	1995/1994
27.9	63889	1996/1995
25.1	66826	1997/1996
24.6	70738	1998/1997
26	79995	1999/1998
26.1	88600	2000/1999
26.8	96121	2001/2000
26.7	101153	2002/2001
26.8	111913	2003/2002
26.5	128324	2004/2003
29.6	158475	2005/2004
33.6	207810	2006/2005
29.8	222029	2007/2006
31.5	282229	2008/2007
31.5	351.500	2009/2008
33.7	356.987	2010/2009
30.3	401.866	2011/2010
31.2	490.590	2012/2011
%30	533.784	2013/2012

المصـدر :– السـنوات مـن 1880- 1990 ، د. عـاطف صـدقى ود. محمـد أحمـد الـرزاز ، المرجع السابق ، ص 46، د. السيد عبد المولى ، ص 141،السنوات من1993-2003/2004

مجلة البنك الأهلى المصرى، والسنوات من 2004/2005- 2008/2009 البيان المالى لوزارة المالية عن مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2009/2010والتقرير المالى الشهرى الصادر عن وزارة المالية أغسطس 2011 ومشروع الموازنة العامة للدولة عن العام المالى 2013/2014.

وقد عكست هذه الأرقام ارتباط زيادة النفقات العامة بتغير دور الدولة فى مصر ، وخاصة الارتفاع الكبير والملحوظ بعد قيام الثورة عام 1952 بسبب التدخل فى النشاط الاقتصادى ،والقيام بالوظيفة الاجتماعية للدولة .

كما بينت اتجاه الإنفاق العام فى مصر للانخفاض خلال السنوات الأخيرة 1999/ 2001 إثر برنامج الاصلاح الاقتصادى الذى تطبقه مصر بالاتفاق مع صندوق النقد الدولى، على تخفيض النفقات العامة نتيجة التقليص فى دور الدولة ، والعمل على منح القطاع الخاص دوراً اكبر للمساهمة فى التنمية الاقتصادية ، ثم عودتها للزيادة بسبب الضغوط التضخمية والأزمات المالية والاقتصادية التى تعرض لها الاقتصاد المصرى بسبب ارتباطه بالاقتصاد العالمى الذى تعرض بدوره لهذه الأزمات.

ونستطيع أن نتبين أن الأسباب التى أدت إلى زيادة النفقات العامة فى مصر ترجع فى مجملها إلى الأسباب العامة لزيادة النفقات العامة التى أوردناها ، فضلاً عن الأسباب الخاصة بالظروف التى مرت بها مصر ، والتى نذكر منها :

1- **الحروب :**دخلت مصر أربعة حروب للدفاع عن أرضها ، فى 1948 ، 1956 ، 1976 ، 1973 ، ترتب عليها التوسع فى الانفاق العسكرى ، وبالتالى زيادة حجم النفقات العامة . وشمل هذا الانفاق الإعداد وتهيئة الجيوش للحرب ، ونفقات إعادة البناء بعد حرب 1973 .

2- **تطور الدور الاقتصادى والاجتماعى للدولة :** مرت مصر بأربعة مراحل رئيسية لتطور الدولة هى[186] :

المرحلة الأولى (1880- 1952)

---

[186] راجع تفصيلاً : د. أمينة عز الدين ، ص 54- ص 61

كانت الدولة تقوم بالوظائف التقليدية كدولةحارسة ، لإقامة وتشغيل المرافق الرئيسية للدفاع والأمن والقضاء ،وإقامة المشروعات العامة ، مع تدخل محدود لتنظيم القطن ، وحماية بعض الصناعات المحلية .

المرحلة الثانية : 1952- 1973

زاد تدخل الدولة بعد قيام الثورة ، وتبنى الفكر الاشتراكى ، فأخذت الدولة بالتخطيط الشامل ، وتوسع القطاع العام ، وأقامت الدولة مشروعات البنية الأساسية بجانب إنشاء المشروعات الإنتاجية ، وتملكت معظم الصناعات والبنوك وشركات التأمين وغيرها ، وتقلص دور القطاع الخاص ،فزادت النفقات العامة لتوسع دورالدولةا الاقتصادى والاجتماعى .

المرحلة الثالثة 1974- 1990

تحولت السياسة الاقتصادية للدولة من الفكر الاشتراكى إلى سياسة الانفتاح وتنشيط وتوسيع دور القطاع الخاص ، وزادت النفقات العامة خلال الفترة من 1974- 1982 مصاحبة للزيادة فى الإيرادات العامة الناتجة من تشغيل قناة السويس ، وزيادة تحويلات العاملين بالخارج ، ثم انخفضت هذه النفقات بانخفاض الإيرادات العامة كذلك ، نتيجة انخفاض أسعار البترول وتحويلات العاملين فى الخارج .

المرحلة الرابعة من 1991........

طبقت مصر من أوائل تسعينيات القرن الماضى برنامجاً للإصلاح الاقتصادى ، تضمن ترشيداً للنفقات العامة ، وإفساحاً لور أكبر للقطاع الخاص ، للنهوض بالأنشطة الانتاجية ، مع العمل على الحد من عجز الموازنة بتخفيض نفقاتها العامة وزيادة إيراداتها العامة .

ولقد حققت هذه السياسة تحسناً فى المؤشرات الكلية للموازنة العامة ، وخاصة بعد الإصلاحات التى قامات بها الدولة منذ عام 2005 ، ولكن هذه المؤشرات الإيجابية لم تنعكس على حالة المواطن العادى ، الذى انتظر كثيراً أن ينال نصيبه من عوائد التنمية كما وعدته به الحكومة كثيراً ، ولما طال انتظاره بلا جدوى انطلقت ثورته فى الخامس والعشرين من يناير 2011 مطالباً بالعيش والحرية والكرامة الإنسانية .ونتيجة لجو الثورة وما صاحبه من مطالبات فئوية وتعطل للإنتاج فى كثير من الأوقات ، فقد شهد الاقتصاد

المصرى منذ ثورة 25 يناير 2011حالة من التراجع العام إذ [187] انخفضت معدلات النمو الاقتصادى الحقيقى من 5.1% عام 2009 إلى نحو 2% فى المتوسط خلال عامى 2011/2010و 2012/2011 ، مماترتب عليه ارتفاع معدلات البطالة لتصبح 13% فى نهاية عام 2012 .

ولقد شهدت هذه المرحلة تزايداً فى الإنفاق الحكومى غير مسبوق ، وخاصة الانفاق الحكومى على الأجور والتعويضات للعاملين تصل نسبتها إلى 73% فى نهاية العام المالى 2014/2013 ، مع إقرار زيادات متتالية لأصحاب المعاشات وصلت تكلفتها إلى نحو 29 مليار جنيه منذ يناير 2011. ومن المأمول أن يؤدى الاستقرار فى الأوضاع السياسية والاجتماعية بعد موجات الثروات إلى تصحيح الاختلالات الطارئة على أداء الموازنة العامة ، وعودتها للعمل بمعدلاتها السابقة ، مع طموح متزايد نحو تحسين ادائها إلى الأفضل فى المستقبل القريب.

الفصل الرابع

الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

لم يعد فى الإمكان أن نسلم بحيادية النفقات العامة ، أو التغاضى عن تأثيراتها الاجتماعية والاقتصادية ، حيث تستخدم النفقات العامة جزءً من الموارد الاقتصادية فى المجتمع ، وتعيد توزيعها ، وبالتالى تستخدم حيث تستخدم النفقات العامة جزءً من الموارد الاقتصادية فى المجتمع ، وتعيد توزيعها ، وبالتالى تستخدم كأداة لتنفيذ السياسية الاقتصادية للدولة .

وتبدو النفقات العامة فى ظاهرها حرماناً للقطاع الخاص من بعض الموارد الإنتاجية أو الدخل الحاصل عليه لتستخدمه الدولة ، إما فى إنتاج السلع والخدمات التى تفى بالحاجات العامة (النفقات الحقيقية)، أوفى إعادة توزيع الدخل على أفراد المجتمع (النفقات التحويلية) ، وتحرم بالتالى القطاع الخاص من أن يستخدم هذه الموارد أو الدخول فى اشباع حاجاته الخاصة ، أو إعادة استثمارها .

---

[187] راجع البيان المالى لوزارة المالية عن مشروع موازنة العام المالى 2014/2013.

إلا أن هذه النظرة تتجاهل حقيقة الدور الإيجابى الذى تلعبه النفقات العامة لصالح القطاع الخاص ذاته ، والمجتمع بوجه عام، لما لها من آثار مباشرة وغير مباشرة، سواءً على حجم الإنتاج أو عناصره ، أو محددات توزيعه ، ونبين ذلك بإيجاز فيما يلى :

أولاً : أثآر الإنفاق العام على حجم الإنتاج وعناصره

يساهم الإنفاق العام فى زيادة الناتج القومى ، من خلال تأثير هذا الإنفاق على توجيه الأفراد نحو العمل والاستثمار والادخار ، إما بالترغيب فيه ، أو باتخاذ القرارات التى تتلاءم مع حجم النفقات العامة وطبيعتها :

أ- آثار الإنفاق العام على رغبة الأفراد على العمل والادخار والاستثمار

يحتاج الفرد لكى يعمل أن تكون البيئة التى يوجد فيها صالحة للعمل ، إذ يجب أن يحس بالأمن تجاه نفسه وماله ، وأن يحس بالعدل ، كما يجب أن تكون هناك المرافق الأساسية للعمل ، من مياه وكهرباء وصرف صحى وغيره . وكل هذه المتطلبات لا يوفرها ، بالكفاءة المطلوبة ، سوى الدولة التى تتحمل الإنفاق لتوفير هذه السلع أو الخدمات سبيلاً لحفز الأفراد على العمل.

كما يترتب على هذه النفقات زيادة فى دخول الأفراد فتزيد قدرتهم على الاستثمار والادخار .

ب- الأثر على القدرة على العمل والادخار والاستثمار

يؤثر حجم النفقات العامة فى مدى الرغبة فى العمل ، فإذا توسعت الدولة فى نفقاتها كان ذلك مؤشراً إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات تدفع المنتجين إلى مزيد من العمل .

والعكس فإن تقليل حجم النفقات العامة يجعل المنتجين يتوقعون نقصاً فى الطلب يقلل من رغبتهم أو حافزهم لزيادة العمل أو الإنتاج .

وسواء كانت النفقات العامة لأغراض الإنفاق الاستهلاكى أو الاستثمارى فإنها تساهم فى زيادة المقدرة الإنتاجية ، إما بتكوين رأس المال (النفقات

الرأسمالية لإنشاء خط إنتاجى)أو برفع مستوى العمالة (النفقات الاستهلاكية فى قطاع التعليم والصحة مثلاً) .

كما أن شكل ونظام الإعانات الاجتماعية التى تمنحها الدولة للأفراد تؤثر على سلوكهم تجاه العمل والاستثمار ([188])؛ فالفرد الذى يمنح إعانة فى حالة العجز أو يتمتع بالضمان الصحى عند المرض يجد لديه الحافز على بذل المزيد من العمل والاستثمار دون خوف من مخاطره .

أما الفرد الذى يحصل على إعانة ثابتة وغير مشروطة كإعانات المحاربين لن يكون له نفس الدافع ، اللهم إلا إذا كانت هذه الإعانة أقل من أن تفى بحاجاته الخاصة .

أى أن النفقات العامة الحقيقية تؤثر فى زيادة الدخل القومى ، ومن ثم فى الطلب الفعلى ، بأكثر مما تؤثر النفقات العامة الناقلة([189]).

أما النفقات العامة الناقلة فتؤثر على الطلب الفعلى تبعاً لكيفية تصرف المستفيدين من هذه النفقات ، فلا تزيد هذه النفقات من الطلب الفعلى فى الدولة إذا كان المستفيدون من الإعانات مقيمين خارج الدولة ، أوكان المستفيدون منها

([188])د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 68– ص 79

([189]) د. السيد عبد المولى ، ص 201

مقيمين فى الدولة ، ولكنهم لم يستخدموا هذه النفقات فى الاستهلاك ، وإنما فضلوا ادخارها .وحتى تعمل النفقات العامة على زيادة الطلب الفعلى ، ومن ثم زيادة حجم الإنتاج، وجب أن يكون مستوى النشاط الاقتصادى فى الدولة أقل من حجم مستوى التشغيل الكامل لعوامل الإنتاج (الأرض ورأس المال والعمل) وأن يتمتع الجهاز الإنتاجى بالمرونة التى تسمح بانتقال عناصر الإنتاج بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة .

وإذا لم يتوافر أحد الشرطين حدث التضخم ، فتزيد أسعار المنتجات إما لبلوغ حجم التشغيل المستوى الكامل ، أو لعدم مرونة الجهاز الإنتاجى لاستيعاب الطلب المتزايد .

جـ - أثر الإنفاق بمناسبة تحويل عناصره

تؤثر النفقات العامة على تنقلات عناصر الانتاج المختلفة بين الاستخدامات والأماكن المتعددة، فإذا استخدمت النفقات العامة لدعم مرفق الشرطة – مثلاً - فإن جزءً من عناصر الإنتاج يتوجه ناحية هذا المرفق لتلبية متطلباته . كما أن الإعانات التى تمنح لتنمية قرية معينة توجه عناصر الإنتاج نحو هذه القرية . وهكذا فإن للنفقات العامة دوراً فى توجيه عناصر الإنتاج تجاه الاستخدام أو المكان الذى تذهب إليه . ومن أهم النفقات التى يتم دراستها فى هذا الصدد : النفقات الحربية ، والإعانات الاقتصادية والاجتماعية :

أ- أثار النفقات الحربية

ينظر الاقتصاديون إلى النفقات الحربية بعناية فائقة ، فهى كبيرة الحجم نظراً لارتفاع تكاليف العتاد العسكرى ، وزيادته عاماً تلو العام ، ولا يمكن الاستغناء عنها ، أو حتى تحديد مدى إمكانية تخفيضها ، لتعلقها بقطاع يمس أمن الدولة واستقلالها السياسى، وضرورة إحاطته بالسرية اللازمة . وذلك على الرغم مما لهذه النفقات من تأثيرات على الإنتاج المدنى ، يختلف الرأى بشأنها :

ويذهب بعض الكتاب إلى أن النفقات الحربية نفقات غير منتجة ، لأنها تسحب جزءً من الموارد الإنتاجية لاستخدامها فى المجالات الحربية ، وتحرم بالتالى القطاع المدنى منها ، مما يترتب عليه نقص هذه الموارد وارتفاع أثمانها ، مما يرفع بالتالى تكلفة الإنتاج المدنى ، ويعوق قدرته على المنافسة .

كما أن النفقات العسكرية تخلق دخولاً نقدية للمنتجين أو الموردين للسلع والخدمات التى يطلبها القطاع العسكرى أو للعاملين فيه ، وهذه الدخول تعمل على زيادة الطلب على السلع والخدمات المدنية ، وإذا لم يتمكن القطاع المدنى من تلبية احتياجات الطلب الإضافى على السلع والخدمات ارتفعت الأسعار ، وأصيب الاقتصاد الوطنى بالتضخم .

كما يؤثر الإنتاج الحربى سلباً على ميزان المدفوعات من خلال زيادة الواردات اللازمة له ، ولتوجيه الصناعات المحلية لتغذيته وصرفها عن التصدير . وتزيد وطأة هذه الآثار على الدول المتخلفة التى تعتمد على الخارج فى إعداد جيوشها ([190]).

ويرى آخرون أن النفقات الحربية تكون نفقات إنتاجية بقدر آثارها الإيجابية على اقتصاد الدولة ،إذ يمكن أن تؤدى النفقات العسكرية فى بعض الدول إلى نمو الدخل القومى من خلال التطور العلمى ([191]) الذى يساهم فيه القطاع العسكرى بقدر كبير، نتيجة ظهور العديد من المخترعات التى نشأت فى الأساس لخدمة القطاع العسكرى ، ثم استفاد القطاع المدنى منها بعد ذلك كالاكترونيات ،والذرة، والإنترنت .

أى أن للنفقات العسكرية نفقات إيجابية على الإنتاج القومى بالقدر الذى يؤدى إلى تطور البحث العلمى ، وزيادة الطلب على منتجات الصناعات المحلية التى تعمل دون حد التشغيل الكامل ([192]).

و يمكن أن تتمكن الدول التى تطبق برامج الإنتاج الحربى من الحد من البطالة من خلال توفير فرص عمل فى هذا المجال لبعض العاطلين ، وهم الذين لم يجدوا فرصاً للعمل فى الإنتاج المدنى .

ولكن يترتب على ذلك زيادة القوة الشرائية فى أيدى الأفراد ، مما يزيد الطلب على الإنتاج المدنى ، وما لم يوف هذا الإنتاج رغبات الشراء زادت قيمة السلع المدنية ، فتتحول القوة الشرائية إلى الإنتاج الحربى إذا كان منافساً للقطاع المدنى فى إنتاج السلع والخدمات المطلوبة .

([190]) د. محمد دويدار ، ص 100، ص 101

([191]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 71

([192]) د. السيد عبد المولى ، ص 208

وهكذا يكون التنافس بين الإنتاجين مما يضغط على وسائل الحصول على المواد الأولية، ووسائل الإنتاج والأيدى العاملة ،ويؤدى إلى ارتفاع معدلات التضخم ، ما لم تتخذ الدولة الوسائل الملائمة لحجز القوة الشرائية الزائدة فى أيدى الأفراد للحد من الضغط على الأسواق . ويتحقق ذلك بإحدى وسيلتين([193]) :

الوسيلة الأولى : حجز أكبر كمية ممكنة من القوة الشرائية بواسطة تحديد الأسعار وفرض نظام البطاقات ، على أن تستعمل القوة الشرائية المحجوزة فى شراء سندات القروض الحكومية ، أو تبقى خاملة فى البنوك حتى تنتهى حالة الحرب ، وتخفض قيود الرقابة .

ويعيب هذه الوسيلة صعوبة وضع رقابة فعالة على الضغط المتزايد للقوة الشرائية التى لدى المستهلكين .

والوسيلة الثانية : امتصاص القوة الشرائية الزائدة بواسطة الضرائب والقروض . وبانتهاء الحرب لا يتوقف الإنفاق العام للحد من آثارها ، وتعمل الدولةعلى تحويل بعض خطوط الإنتاج الحربى إلى إنتاج مدنى ، بجانب توفير الأموال اللازمة للقيام بأنشطة التعمير وإعادة البناء .

ويصدق ذلك على الدول المتقدمة أو التى لديها إنتاج حربى ، أما الدول النامية فلها مشكلة أخرى مع الإنفاق العسكرى باعتبارها دولة مستهلكة للأسلحة والعتاد وليست منتجة لها . وتزداد نفقاتها شرائها فى حالتى الحرب والسلم ، إما لرد عدوان ، او للاستعداد للحرب ، أو لمواجهة التطور فى إنتاج الأسلحة والعتاد ، مما يزيد من أعبائها المالية .

ب _ الإعانات الاقتصادية والاجتماعية

يمكن أن تؤثر الإعانات التى تقدمها الدولة لتحقيق الأغراض الاقتصادية أو الاجتماعية فى الإنتاج ، تبعاً لنوع الإعانة وطريقة دفعها ([194]):

فالإعانات الاقتصادية التى تمنح لإنشاء المشروعات أو المحافظة على الأسعار ، أو إعادة التوازن لبعض المشروعات يكون الغرض منها هو ضمان

([193]) د. محمود رياض عطية ، ص80 ، ص 81

([194]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 71– ص 74

استمرار الإنتاج عند مستوى معين يلبى رغبات الطلب عليه ، وخاصة إذا كانت السلعة المنتجة أساسية ، وكان الطلب عليها غير مرن، كالخبز مثلاً .

ولا يترتب على منح هذه الإعانات زيادة فى الإنتاج إذا أعطيت الإعانة إلى مشروع ينتج فى ظل نفقة متزايدة (أى إيراد متناقص) ، ذلك لأن إرتفاع نفقات الإنتاج يستوعب جزءاً من آثار هذه الإعانة ، فلا يزيد الإنتاج إلا بقدر يسير .

وإذا منحت الإعانة فى ظل عرض مرن فإن الإعانة تفيد المنتجين أكثر من المستهلكين ، ومن ثم يفضل المنتجون عدم زيادة الإنتاج ، ليتحمل المستهلكون ارتفاع التكلفة وتزيد أرباح المنتجين .

وبالعكس ، يمكن أن تزيد الإعانة من الإنتاج إذا منحت إلى مشروع ينتج فى ظل نفقة متناقصة (أى إيراد يتزايد) وبالتالى تضيف الإعانة من أرباح المنتج بمناسبةإنتاجه ، مما يشجعه على زيادته ، أو أن تمنح الإعانة فى ظل طلب مرن يجعل المستهلكين هم الذين يتحكمون فى الإنتاج ، الأمر الذى يمنع المنتج من مصادرة الإعانة لصالحه.

ويعيب الإعانات الاقتصادية ([195]) أنه يمكن توجيهها لغير الغرض المقصود منها ، فتكون سبيلاً لضياع المال العام ، كما قد تؤثر سلباً على جهاز الثمن ومن ثم تؤثر بصورة سلبية على توزيع الموارد المحدودة ، وقد تكون وسيلة لحماية المشروعات الخاسرة لمدة طويلة دون مبرر ، بل إنها تخالف اتفاقيات التجارة العالمية (الجات*GATT*) فى بعض الحالات .

أما الإعانات الاجتماعية التى تكون ما يعرف برأس المال الإنسانى *Human Capital* ، التى تنفق لتحسين الخدمات التعليمية أو الصحية ، فهى تساهم فى زيادة الإنتاج بصورة غير مباشرة ، لأنها تحسن من المستوى العلمى والصحى للعامل ، فتزيد من قدرته الذهنية والبدنية ، وعمره الإنتاجى .

ويمكن أن تزيد الإعانات الاجتماعية من الإنتاج بصورة مباشرة ، عن طريق شراء الدولة للسلع والخدمات لتوزيعها على الطبقات الفقيرة ، أو لزيادة دخل هذه الطبقات ، فيزيد الطلب على السلع والخدمات ، ومن ثم يزيد الإنتاج .

([195]) د. السيد عبد المولى : ص 216

ثانياً- أثر النفقات العامة على مستوى الدخل القومى

وفقاً للفكر المالى الحديث فإن الدولة تتدخل لمواجهة الأزمات أو التقلبات التى يتعرض لها الاقتصاد خلال دورته ، والتى تجعله يعانى من الركود أو الكساد . إذ يمكن من خلال النفقات العامة أن يزيد الطلب الفعلى على السلع والخدمات ، ومن ثم يزيد الإنتاج وتقل البطالة ، ويستعيد الاقتصاد عافيته .

ولما كان الطلب الفعلى وفقاً للتحليل الكينزى يتكون من مجموع أربعة أنواع من الطلب ، هى الطلب الخاص على الاستهلاك ، والطلب العام على الاستهلاك ، والطلب الخاص على الاستثمار ، والطلب العام على الاستثمار ، فإن أى زيادة فى أى نوع منها يؤثرعلى الطلب الكلى ، ومن ثم على زيادة الدخل القومى .

ولفهم كيفية ومدى زيادة كل مكون منها ، يستخدم التحليل القائم على مبدأى المضاعف والمعجل. ويعتمد فى التحليل على التفرقة بين الاستثمار المستقل أو الذاتى ، والاستثمار المشتق أو التابع .

ويكون الاستثمار مستقلاً أو ذاتياً عندما لايكون لمستوى الدخل شأن فى اتخاذ القرار بشأنه ، بينما يكون الاستثمار مشتقاً أو تابعاً عندما يتخذ القرار الاستثمارى تحت تأثير زيادة الدخل ، التى تؤدى إلى زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية ، ومن ثم يزيد الطلب على السلع الإنتاجية .

فالفرد يتخذ قراره بالإنتاج بقصد الربح ، أى أنه ينتج نتيجة توقعه للطلب على السلعة التى ينتجها (طلب استهلاكى) ، وبالتالى يعتبر قرار الاستثمار الفردى قراراً مشتقاً([196]).

ويتجه التحليل الاقتصادى الحديث إلى أن الطلب الفعلى هو الذى يحدد مستوى التشغيل ومستوى الإنتاج . ويختلف الطلب الفعلى عن الطلب الكلى فى أن الطلب الكلى هو ما يتوقعه المنتجون من طلب على سلع أو خدمات ، بينما يكون الطلب الفعلى هو مقدار ما يمكنهم إنتاجه فعلاً لتلبية جزء من ذلك الطلب الكلى .

([196]) د. السيد عبد المولى ، ص 218

وللوصول إلى الطلب الكلى ، أو حالة التشغيل التام، يمكن أن يلعب القطاع العام دوره فى تلبية عجز القطاع الخاص عن تشغيل كل الموارد الإنتاجية المتاحة، من خلال طلب القطاع العام على أموال الاستهلاك والاستثمار . أى أن الدولة تتجه نحو التوسع فى نفقاتها العامة لكى يزيد الطلب الفعلى الحالى ، من خلال التأثير على كل من الاستهلاك والاستثمار .

ثالثاً : أثر النفقات العامة على إعادة توزيع الدخل القومى

للنفقات العامة بنوعيها - الحقيقية والناقلة - أثار توزيعية . إذ تقوم النفقات الحقيقية بدورها فى التوزيع الأولى للدخل من خلال توفير دخول جديدة للمستفيدين من شراء الدولة للسلع والخدمات ، فهى تحدد الأجور والفوائد والأرباح والإيجارات ، أو تحدد الثمن للمنتجات التى تطلبها ، ومن ثم توزع الدخول الناجمة عن ذلك وفق قوانين العرض والطلب فى السوق .

ولو ترك الأمر على حالته هذه لأدى توزيع الدخول وفق مقتضيات العرض والطلب إلى تفاوت فى الدخول بين فئة غنية وأخرى فقيرة . ولايمكن أن تدع الدولة هذا التفاوت يزداد بلا نهاية ، لما له من آثار مدمرة على مبدأ تكافؤ الفرص ، حيث لايكون لدى الفقراء فرصة للحصول على الخدمات الأساسية التى تلزمهم كبشر، وكمواطنين منتجين فى المجتمع ، حين يقف انخفاض الدخل من ناحية ، وارتفاع الأسعار من نلحية أخرى عائقاً عن أن يحصل الفقراء على ما يلزمهم من مسكن ، وعلاج ، وتعليم مناسب .

وإذا لم تتدارك الدولة هذا التفاوت بإعادة توزيع الدخل ، من خلال اقتطاع جزء من دخول الأغنياء فى صورة ضرائب تصاعدية ، وتوزيعها على الفقراء من خلال النفقات التحويلية ، لترتب على ذلك حرمان الفقراء من العناصر الأساسية لكى يكونوا عناصر منتجة فى المجتمع ، بدلاً من التحول إلى عناصر تخريب أو تدمير ، أو على الأقل يحرم المجتمع من كفاءاتهم .

وعلى المستوى الاقتصادى فإن إعادة توزيع الدخل يؤدى إلى زيادة دخل الطبقات الفقيرة ، ومن ثم إلى زيادة الاستهلاك الجماعى ، أى زيادة الطلب على المنتجات ، مما يسمح بانتعاش السوق ، والحد من البطالة .

ويمكن أن يتم إعادة توزيع الدخل بين مختلف فروع الإنتاج(الزراعة والصناعة والخدمات) من خلال العمل على زيادة الدخل الزراعى الذى يتسم

عادة بانخفاض معدل نموه عن معدل نمو القطاعين الصناعى والخدمى ، أو أن يعاد توزيع الدخل فيما بين الأقاليم لصالح المناطق الجغرافية الفقيرة، أو غير الحضرية، حتى تلحق بالمجتمعات الحضرية ،أو التى تتمع بما لديها من ميزة نسبية سواء فى المواد الخام، أو مصادر الطاقة([197]) .

ومع ذلك فإن لسياسة إعادة توزيع الإنفاق العام بعض الآثار السلبية([198]) ، حيث يمكن أن يؤدى ارتفاع الضرائب التصاعدية ، وزيادة الدخول المنخفضة ، إلى ارتفاع أسعار المنتجات ، إما بسبب نقل عبء الضريبة التى يتحملها الأغنياء على المستهلكين ، أو لزيادة الاستهلاك ، فيزيد الطلب على السلع دون أن يقابله زيادة مماثلة فى العرض مما يعنى حدوث التضخم .

كما يمكن أن يؤدى ارتفاع أسعار الضرائب التصاعدية على ذوى الدخل المرتفع إلى تقليل رغبتهم فى الاستثمار ، أو سحب جزء من مدخراتهم للوفاء بالضريبة فيقل الادخار ، فيترتب على ذلك تخفيض فى الناتج القومى ، بجانب ما قد يكون لهذه النفقات من تأثير سلبى على الطاقة الإنتاجية حين تضعف الحافز الفردى على العمل ،وزيادة إنتاجيته .

رابعاً : اثار الإنفاق العام على فرص العمل

تعمل الدول إلى تخفيض معدلات البطالة إلى الحد المسموح به، فلا تتجاوز نسبة البطالة 3% أو 4% من قوة العمل .

ومن بين الوسائل التى تستخدم للحد من البطالة زيادة الدولة لنفقاتها العامة ، حتى تؤدى هذه النفقات إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات ، مما يوجب على الموردين والمنتجين تشغيل عدد إضافى للعمال، لكى يستجيب العرض للطلب الإضافى .

ويخالف ذلك ما كان مستقراً فى الفكر المالى التقليدى من أن العرض هو الذى يحقق الطلب ، وأنه لاعلاج للحد من البطالة إلا بزيادة الإنتاج ، ثم كشف كينز بعد ذلك أن تحديد المنتجين لحجم الإنتاج فى المستقبل يتوقف على توقعاتهم للطلب ، أى أن زيادة الطلب هى التى تدفع المنتجين إلى زيادة الإنتاج ، وهذه

([197]) د. السيد عبد المولى ، ص 248، ص 249

([198]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز، ص 84، ص 85

الزيادة فى الطلب تحتاج إلى زيـادة الطاقـة الإنتاجيـة، ممـا يسـتلزم تشـغيل عمـال أكثر .

ولكـن أثـر الإنفـاق العـام علـى الحـد مـن البطالـة يتوقـف علـى مرونـة الجهـاز الإنتـاجى ، وعـدم بلوغـه حـد التشـغيل الكامـل ، وإلا عجـز هـذا الجهـاز عـن الاستجابة للتغيرات فى الطلب التى تترتب على زيادة النفقات العامة .

خامساً : آثار الإنفاق العام على مستوى الأسعار

تواجه الدولة معادلة صعبة ، عليها أن تتعامل معها بحذر ، فكما هى ترغب فى زيادة الإنفاق لزيادة الطلب ، من خلال زيادة القوة الشرائية التـى تخلـق طلبـاً إضـافياً يعمل علـى الحد مـن البطالـة ، فإنهـا تخشـى أن يـؤدى زيـادة الطلـب إلـى ارتفـاع الأسـعار ، نظـراً لعـدم اسـتجابة الجهـاز الإنتـاجى للطلـب الإضـافى ، ولايستطيع إنتاج وحدات إضافية من السلع والخدمات .

وتحاول الدولة المحافظة على مستوى الأسعار ، وفى نفس الوقت لا تتجاهل أثر زيادة الإنفاق فى الحد من البطالة ، ولا علاج لهذه المشكلة إلا بزيادة الإنتاج ، وتقوية الجهاز الإنتاجى للدولة ، أوالإبقاء على مرونته .

ويتوقف تأثير الإنفاق العام على المستوى العام للأسعار على وسيلة تمويل هذه النفقات ، فإذا تم تمويل النفقات عن طريق خلق قوة شرائية جديدة فـإن الأسـعار ترتفع بصورة ملحوظة ، إذا كـان الاقتصـاد قد بلـغ حالـة التشـغيل الكامل للقوى الإنتاجيـة، أو كـان يعـانى مـن اختناقـات معينـة نتيجـة عدم مرونتـه تعجزه عـن الاستجابة للتغيرات الاقتصـادية ،أواشباع الطلب المتزايد .

بينما يتأثر مستوى الأسعار بدرجة أقل إذا تم تحويـل جـزء مـن القـوة الشـرائية من الإنفاق الخاص إلى الإنفاق العام .

ومـن النفقـات مـا يسـاهم بطبيعتـه فـى تثبيت المسـتوى العـام للأسـعار ، ومـن أمثلتهـا :تمويـل أنظمـة التـأمين الاجتمـاعى . ففـى أوقـات الرخـاء، حيـث يرتفـع مسـتوى العمالـة ويزيـد الإنفـاق الكلـى ، تسـاهم نفقـات التـأمين الاجتمـاعى فـى المحافظة على مستوى الأسعار من خلال امتصاص جزء من الدخل لادخاره .

أما فى أوقات الكساد ، حيث تزيد البطالة ويقل الإنفاق الكلى ، فإن صرف مبالغ التأمينات إلى العاطلين والمحتاجين يؤدى إلى زيادة الإنفاق الكلى ، ومنع تفاقم الأوضاع الاقتصادية من سىء لأسوأ .

وتستطيع الدولة أن تتدخل فى السوق لتثبيت أسعار بعض السلع الضرورية لغالبية الشعب ، عن طريق دعم الدولة لأثمان هذه السلع، لتتحمل هى الزيادة التى تطرأ على تلك السلع .

الفصل الخامس

ضوابط الإنفاق العام

مقدمة

للنفقات العامة أهميتها فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، وهى تعم بالنفع على المواطنين ، لكن ذلك لايعنى أنها نافعة نفعاً محضاً يبرر

إنفاق الدولة للأموال دون ضابط أو رقيب . بل إن الإسراف فى الإنفاق العام دون مبرر يضر بالمجتمع كله ، لأنه يحرم المجتمع من الموارد التى أنفقتها الدولة دون أن تعود عليه بالنفع ، فى الوقت الذى كان يمكنه ، لو كانت الدولة قد أنفقت فى الحدود المطلوبة، أن يستثمر هذه الموارد فى زيادة الادخار أو الاستثمار .

وتزداد وطأة الإسراف فى الإنفاق العام عبئاً على المجتمع ، إذا كان تمويل هذا الإنفاق يتم عن طريق القروض الخارجية ، لما يترتب عليها من تحميل الدولة التزامات مالية لسداد أصل القروض وفوائدها ، وما قد تؤدى إليه من إنقاص لسيادة الدولة واستقلالها الاقتصادى .

لذلك اهتم الكتاب بوضع القواعد التى تضبط الإنفاق العام ، وتضمن ترشيده ، وعدم الإسراف فيه ، ومن هذه القواعد :

1-أن يكون الغرض من الإنفاق العام هو تحقيق أقصى قدر من المنفعة 2- ضرورة الاقتصاد فى الإنفاق العام .

3-إتباع الإجراءات القانونية اللازمة للإنفاق العام .

ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً : تحقيق أقصى قدر من المنفعة

يجب أن يكون الهدف الاساسى من النفقة العامة هو تحقيق أقصى منفعة تعود على المجتمع ، لا أن تحقق النفقة منفعة خاصة لفرد أو لطائفة معينة من المجتمع دون بقية الأفراد أو الطوائف . إلا إذا كان ذلك الإنفاق فيه نفع غير مباشر للمجتمع ككل .

وقد تبنى هذه القاعدة أنصار النظرية الاقتصادية التقليدية ،التى ترى أن الاقتصاد العام امتداد للاقتصاد الخاص ، ويجب أن يخضع لنفس القواعد التى يخضع لها الاقتصاد الخاص، ومنها أن تتجه النفقات العامة إلى تحقيق أكبر قدر من المنافع بأقل نفقة ممكنة ([199]).

([199]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 61

ويمكن لترشيد حجم الإنفاق العام أن نخضع النفقة العامة لما تخضع له النفقة الخاصة للحساب الاقتصادى الرشيد، وذلك من خلال قياس مدى مساهمتها فى خلق المنافع الجماعية . ومن ثم يجب تقييم المشروعات العامة من زاوية مدى إسهامها فى تحسين الرفاهية الاجتماعية ،عن طريق توليد أنواع مختلفة من المنافع الجماعية ، وبالتالى ضرورة النظر فى جميع البدائل الأخرى الممكنة .

أى أنه علينا أن نحدد أولاً الهدف من الإنفاق العام ، ثم ندرس ونقيم البدائل التى تستخدم لتحقيق هذا الهدف بأقل تكلفة .

ومن أمثلة ذلك النفقات على التعليم والصحة ، فهى وإن كانت توجه أساساً لطائفة الفقراء أو ذوى الدخل المحدود الذين لا يمكنهم الحصول على هذه الخدمات بأسعار السوق فى القطاع الخاص ، إلا أن نفعها يعود على المجتمع ككل ، متمثلاً فى ارتفاع الطاقة الإنتاجية ، والمقدرة العلمية لهؤلاء الأفراد مما يزيد من الدخل القومى للمجتمع ككل .

ويكتنف تطبيق هذه القاعدة صعوبة تحديد مفهوم المنفعة الاجتماعية ([200]) وطريقة قياسها . ففى ظل تغير دور الدولة من الوظيفة الحارسة إلى الدولة المتدخلة أو المنتجة اتسع مفهوم المنفعة الاجتماعية ، الأمر الذى زاد من صعوبة قياسه .

كما أنه يصعب الاهتداء إلى معيار مبسط يعتمد عليه فى قياس المنفعة (أو المنافع الجماعية) ،لأن فكرة المنافع الجماعية فكرة مركبة تشمل على ما يعود على الدولة والمواطنين من منافع إدارية وسياسية واجتماعية واقتصادية وصحية ومعنوية ([201])، كما أنها تتداخل فى أكثر من مشروع ولجماعات مختلفة من الناس .

([200])قد عرف صاميسلون المنفعة الاجتماعية بأنها: مجموع المنافع التى يحققها أفراد المجتمع ، والتى تقاس بمدى استعداد كل فرد على الدفع . أنظر :

A.Samuelson : Diagramatic exposition of theory of Public expenditures ,Review of Economic and Stastics m vol. 37, November 1955, pp. 350-356.

([201]) د.محمود عبد الفضيل ، ود. محمد رضا العدل ، ص ص 39- ص 40

وقد حاول بعض الكتاب وضع الوسائل التى تعين على قياس المنفعة الجماعية ، ويمكن رد ذلك إلى مذهبين[202] : **المذهب الشخصى** :وفقاً لهذا المذهب يمكن قياس المنفعة الجماعية باستخدام طريقة التحليل المنفعى الحدى الذى يطبق فى الاقتصاد الجزئى لتفسير سلوك المستهلك الفرد ، وذلك لتحديد الحاجات العامة التى يلزم إشباعها ، ومن ثم يتحدد حجم النفقات العامة التى يمكن أن تحقق للمجتمع أقصى مستوى من الرفاهية . ووفقاً لهذا الاتجاه ، ذهب بعض الكتاب إلى أن أقصى منفعة اجتماعية ممكنة هى التى تتساوى فيها المنافع الحدية للنفقة العامة مع المنفعة الحدية للدخول المتبقية للأفراد بعد خصم الأعباء العامة . وبالتالى يتحقق المستوى الأمثل للمجتمع من مجموع المستويات الفردية .

المذهب الموضوعى :يرى أنصار هذا المذهب الاعتماد فى قياس المنفعة الجماعية على مدى الزيادة – المباشرة او غير المباشرة - التى تحدث فى الدخل القومى نتيجة للإنفاق . ثم تتم المفاضلة بين النفقات المختلفة على أساس حجم تأثير كل منها فى الدخل القومى .

وبناءً على ذلك ، يتحقق الحجم الأمثل حين توزع النفقات بطريقة تحقق أكبر زيادة ممكنة فى الدخل القومى .

ولفهم ذلك يضع بعض الكتاب [203] نموذجاً مبسطاً يقوم على أساس إنفاق الحكومة لأموالها على مشروعين فقط ، بحيث يكون صافى العائد أى الفرق بين المنافع المالية ،ونفقات المشروعين أكبر مما يمكن .

ويقصد بالمنافع المالية *Pecuniary* المنافع الحقيقية التى تتمثل فيما يضيفه توفير السلع إلى رفاهة المجتمع ، أما النفقات فتتمثل فى حجم الموارد التى استخدمت فى إنتاج تلك السلع ، اى نفقة الفرصة البديلة .

فقد تؤدى زيادة الانفاق على مشروعات الإسكان (مثلاً) إلى زيادة الطلب على العمالة المتخصصة فى هذا المجال ، وبالتالى ترتفع أسعار خدماتهم ، مما يترتب عليه استفادة هؤلاء العمال من هذا الإنفاق ، وفى نفس الوقت يتطلب

---

[202] د. زكريا محمد بيومى ، ص 187– ص 192

[203] د. حمدى أحمد العنانى ، ص 87 – ص 93

تمويل مشروعات الاسكان رفع مستوى الضرائب مما يترتب عليه تخفيض الطلب الخاص ، ومن ثم قد تنخفض دخول بعض الفئات العاملة فى مجالات أخرى ([204]) .

ولا يقتصر الأمرعلى المنافع والنفقات المباشرة ، فهناك المنافع غير المباشرة التى تتمثل فى المعرفة الفنية المكتسبة والتدريب ، والنقات غير المباشرة الناتجة عن التلوث البيئى الناتج عن هذا النشاط ،وتجريف الأراضى للحصول على الطوب اللازم للبناء مثلاً ، وهكذا .

ولما كان حجم الإنفاق ثابتاً فإن حجم النفقات أيضاً يكون ثابتاً ، وتتركز المشكلة حول كيفية الحصول على أكبر قدر من المنافع من هذا القدر الثابت من المال .

وطالما أن الإنفاق على المشروع الأول يعنى التضحية بالمنافع التى يمكن الحصول عليها من المشروع الثانى ، فإن تعظيم المنافع (أى الحصول على أكبر قدر من المنافع) يتحقق عندما تتعادل المنافع الحدية للانفاق على هذين المشروعين . أو بعبارة أخرى عندما تتناسب المنافع الحدية للمشروعين مع نفقاتهما الحدية ، وذلك بتحقق المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{المنافع الحدية للمشروع الأول}}{\text{النفقة الحدية للمشروع الأول}} = \frac{\text{المنافع الحدية للمشروع الثانى}}{\text{النفقة الحدية للمشروع الثانى}}$$

فإذا كان الإنفاق الحدى يعادل الوحدة (جنيه مثلاً) فإن المنافع الحدية للمشروعات لابد ان تتساوى ، حتى يمكن أن تحقيق أقصى قدر من المنافع .

ويعيب هذا الراى صعوبة تطبيقه فى الواقع ، فهو يتطلب قياس المنفعة الحدية لكل فرد فى المجتمع ، مع استحالة ذلك ، فضلاً عن أن محور النفقات العامة هى الدولة وليست الفرد .

كما أن هذا الرأى يعتمد على الفكرة القائلة بأن الضريبة التى يدفعها الفرد هى مقابل الخدمات التى يحصل عليها وهى نظرية ثبت عدم صحتها لأن الضريبة

([204]) د. حمدى أحمد العنانى ، ص 98

تقوم على مبدأ التضامن الاجتماعى ، فلا يشترط وجود رابطة مباشرة بين الضريبة والنفع الذى يحصل عليه الفرد منها.

لذلك رأى أخرون أن المنفعة الجماعية تتحقق عندما تكون المنفعة التى يحصل عليها المواطنون من النفقة الحدية لجميع أوجه استعمالات الإنفاق تساوى المنفعة التى يحصلون عليها من النفقة الحدية فى سائر الأوجه الأخرى .

ويعنى ذلك انه يجب الاستمرار فى الإنفاق فى كافة الأوجه حتى تتساوى المنفعة الجماعية الحدية للإنفاق على مختلف الأوجه ، بحيث لايكون هناك مبرر لنقل وحدة نقدية من استعمال إلى آخر.

ومن ثم يفيد هذا التحليل فى حالة إمكانية تغيير الإنفاق الحكومى أو تعديله ، أى فى حالة السلع القابلة للتقسيم ، إلى أن يتم التعادل بين المنافع الحدية بالإنفاق بين المشروعات .

وعلى الرغم من أن هذا الرأى يمكن أن يفيد كذلك ، فى اختيار المجموعات الكبرى للنفقات العامة ، كالاختيار بين النفقات الصحية ، أوالتعليمية ، إلا أنه ممن العسير أن نقيس المنفعة الجماعية المتعلقة ببند معين من بنود إنفاق أى من هذه المجموعات ، فلا يمكن اختيار أى المدارس أو أى من المستشفيات ذات منفعة جماعية أكبر من غيرها؟.

ويفقد هذا التحليل الكثير من أهميته عند تطبيقه فى الواقع العملى ، ذلك لأن معظم المشروعات ،إن لم تكن جميعها ، تحتاج إلى قدر ثابت من الانفاق لايمكن تغييره ، كما أن برامج الإنفاق الحكومى لا تعمل عادة لتحقيق هدف واحد ، وإنما تعمل لتحقيق أكثر من هدف ، نظراً لتعدد منافعها. ويتطلب تطبيق المعيار القائم على المنفعة الحدية ترجيحاً لكل نوع من المنافع وإعطاء الأولوية على أساس هذا الترجيح .

لذا لاحظ بعض الكتاب (205) أنه على الرغم من أن الولايات المتحدة تتبع أسلوب تحليل التكلفة والعائد للحكم على كفاءة تخصيص الموارد إلا أنه يصعب عملياً تقييم ذلك بصورة كمية ، كما أن الحكومة الأمريكية غالباً ما تطور

---

(205) *Ansel M. Sharp and others, op.cit. p.370*

برامجها دون أن تتجه نحو إجراء تقييم للتكلفة والعائد . كما يعيب هذا الأسلوب أنه يقوم على أساس اقتصادى بحت ، دون أن يأخذ فى اعتباره جميع أنواع النفقات ، وخاصة النفقات الاجتماعية التى لا تتضح آثارها كاملة على الدخل القومى .

ويمكن التعرف على نقص النفقات العامة لتوفير بعض الخدمات العامة من خلال الشواهد العملية التى يراها ويحس بها المواطن ، عند طلبه لهذه الخدمة دون حاجة لتحليل اقتصادى عميق ، فنقص المدارس ، أو تدهور حالة المستشفيات دليل على أن النفقات التعليمية والنفقات الصحية إما أنها غير كافية ، أو أن طريقة إنفاقها غير صحيحة ، مما تعطى المؤشر على ضرورة ضبطها .[206]

ولذلك رأى بعض الكتاب [207] أن معايير قياس المنفعة الجماعية التى تقوم على أساس اقتصادى لايمكن تطبيقها فى الواقع ،ويفضل أن يترك أمر قياس المنفعة الجماعية المترتبة على النفقة العامة إلى السلطة السياسية .

وللسلطة السياسية أن تسترشد ببعض المعايير الاقتصادية فى تقييم الاستثمارات العامة ، والاختيار فيما بينها على أساس أيها أكثر نفعاً حسب حاجة المجتمع ، على أن تخضع السلطة السياسة لرقابة البرلمان والقضاء لضمان عدم إساءة استعمال سلطتها لأغراض حزبية، أو لتحقيق منفعة فردية من النفقة العامة على حساب مصلحة المجتمع .

ثانياً :الاقتصاد فى الانفاق العام

رأى الكتاب التقليديون – وعلى رأسهم ساى ـ أن أفضل الإنفاق أقله ، وذلك تمشياً مع فكرهم الداعى إلى حياد النفقة العامة ، وعدم تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى، لأن النفقات العامة نوع من استهلاك أصول وأموال الجماعة ، أى تحطيم للقيم المالية ، ومن ثم وجب أن تخضع لما يخضع له الاستهلاك الخاص من قواعد الاقتصاد والوفر .

---

[206] د. محود الطنطاوى الباز ، ص 104

[207] د. زكريا بيومى ، ص 191

ومع أن الفكر المالى الحديث لايتبنى فكرة حياد النفقة العامة ، إلا أن قاعدة الاقتصاد فى الإنفاق العام يمكن أن يكون لها تطبيق ، إذا كانت تعنى عدم إسراف الدولة فى الإنفاق على الأوجه غير المجدية أو التى تتجاوز الأهداف العامة للنفقة ، او التى يكون لها أثر ضار بالاقتصاد القومى .ومن أمثلة الإسراف فى الإنفاق العام : الزيادة الكبيرة فى تعيين الموظفين دون حاجة حقيقية لهم فى العمل ، أو التبذير فى تأثيث الإدارات الحكومية ، وإساءة استخدام السيارات الحكومية ، وزيادة عددها عن الغرض الأصلى منها ، وبناء المشروعات المظهرية ، واستنفاد الاعتمادات المالية قبل نهاية السنة المالية ([208]) ، وغيرها.ويضعف الإسراف أو تبذير الأموال العامة من الثقة العامة فى مالية الدولة ، ويعطى مبرراً لدى بعض الممولين للتهرب من الضريبة ([209])، بدعوى أن أموالها لا تنفق على ما يفيد المجتمع .كما يضر بكفاءة الأسواق ، والتخصيص الأمثل للموارد ،ويحمل الإنفاق المتزايد الميزانيات العامة عبء هذه الزيادة ، فى صورة عجز مالى يتفاقم مع مرورالزمن، وقد ثبت من تحليل هذه النفقات اتجاهها فى الغالب نحو الانفاق الاستهلاكى ، الذى لايشجع على الادخار ، ويقلل من فرص الاستثمار .

وقد حدد بعض الاقتصاديين نسبة الإنفاق العام التى لاينبغى للدول أن تتجاوزها بما يتراوح ما بين 25% إلى 30% من الدخل القومى .

وحاول الاقتصادى السويدى إيرك ليندال *Erik Lindale* الربط بين حجم الإنفاق العام وتوزيع عبء تمويله ، حين رأى أن نسبة توزيع عبء تمويل الإنفاق العام يمكن أن يكون لها دور يشبه الدور الذى تقوم به الأسعار فى إحداث التعديلات بين العرض والطلب فى السوق العادى . فنسبة العبء الواقعة على كاهل فئة اجتماعية معينة تمثل " سعر " الإنفاق العام بالنسبة لها ، وكلما زاد هذا السعر- مع ثبات العوامل الأخرى على حالها – قل طلبها على الانفاق

([208]) د. زكريا بيومى ، ص 192– ص 193

([209]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 63

العام ، والعكس صحيح ، أى أنه كلما اشتد انخفاض هذا السعر ارتفع طلبها على الانفاق العام ([210]).

ويؤخذ على هذه النظرية أنها تتجاهل الظروف التى تجعل الشخص يقبل ارتفاع السعر لسلعة ما فى سبيل إغراء فئة أخرى بتحمل عبء أكبر من الإنفاق ، من خلال المساومة بين جماعات المصالح وقدرة تأثيرها على السلطة التنفيذية، إذ أن حجم الإنفاق العام يتحدد أساساً بالصراع بين الفئات الاجتماعية حول توزيع أعبائه ومنافعه فيما بينهما .

كما أن الإنفاق العام لا يتقرر عادة فى شكل حجم عام ، بل يتم هذا الحجم عبر قرارات جزئية تمس مشاريع وخدمات معينة ومحددة ، ومن الطبيعى أن تؤثر هذه القرارات الجزئية على الحجم الكلى للإنفاق العام .

ويدعو بعض الكتاب إلى ضرورة أن تكون النفقة منتجة لضمان الاقتصاد فى النفقات العامة ، بحيث يمكن الاستدلال على إنتاجية النفقة بتحديد معدلات أداء لكل بند من بنود الإنفاق فى الميزانية ، وعلى أساس هذه المعدلات يمكن التعرف على النمط الذى يتفق مع الترشيد الاقتصادى ومقتضياته.

ولكن يصعب قياس المنفعة العامة للحكم على إنتاجيتها فى جميع الحالات ، حيث تتنوع درجات إنتاجية برامج الإنفاق العام ، وتتباين الأهداف التى يسعى إليها كل برنامج ،إذ قد تؤثر بعض النفقات العامة إيجابياً على التضخم فى برنامج معين ، بينما يكون لها أثر سلبى بزيادة الاقتراض الأجنبى فى برنامج آخر .

ويميل خبراء صندوق النقد الدولى إلى اتباع سياسة انكماشية ، تقوم على تخفيض الإنفاق العام فى جميع بنود النفقات العامة ،وخاصة النفقات غير المنتجة ، والتى تعرف([211]) بأنها "النفقات العامة التى يمكن تخفيضها بدون أن يتأثر الناتج الحكومى الذى يتعين على الدولة القيام به أساساً . وهو إصدار

([210]) د. محمود عبد الفضيل ، ود. محمد رضا العدل ، ص 33- ص 39، ود. محمود الطنطاوى الباز ، ص 109

([211]) *Ke- Yong Chu and Others: Public Expenditures policy : An overview of macroeconomic and structural issues, in :IMF: Course on Public Finance . Vol. II, IMF. Institute, Washington DC.1997, pp. 3-4*

القوانين والنظم وتوفير الأمن والعدالة والدفاع الوطنى وتوفير خدمات التعليم الأساسى والصحة العامة" .أو هى "القدر من النفقات الذى إذا استبعد من إجمالى النفقات العامة لا يكون لاستبعاده تأثير على مخرجات العمل الحكومى ".

وعلى هذا، تتحدد النفقة غير المنتجة بالفرق بين الإنفاق العام الفعلى الذى تقوم به الدولة قبل البدء بتنفيذ برنامجها الإصلاحى وبين الإنفاق المخفض الذى يترتب على تنفيذ هذا البرنامج ، لتقديم نفس السلعة العامة أو إنتاجها وتقديمها . وفى كلا الحالتين تدخل فى تحديد هذا الفرق كافة المبالغ التى تنفقها الدولة ، بما فى ذلك التكلفة الإدارية والضرائب والقروض .

وللحكم على نفقة ما بأنها منتجة أو غير منتجة ، وفق التحديد السابق ، وجب تعيين المدخلات والمخرجات المختلفة التى تترتب على نفقة واحدة . إذ من المعروف أن الإنفاق قد يكون له أكثر من غرض ؛ فالإنفاق العسكرى – على سبيل المثال – ينتج دفاعاً عن الوطن (كسلعة عامة) بجانب تشغيل عدد من العمال ، وتشجيع البحث العلمى فى المجالات العسكرية ، وخدمة لبعض المجالات المدنية ، مما يتعين معه قياس منافع هذه المنتجات جميعها كمياً ، ومقارنتها قيمياً فيما بينها ([212]).

ويعتبر الإنفاق منتجاً عندما تكون المنفعة الإجمالية الحدية للسلعة مساوية للتكاليف الاجتماعية لتوفير هذه السلعة ، أما إذاكان الإنفاق العام يتضمن أكثر من سلعة فإن المنفعة الاجتماعية تتحقق من إجمالى النفقات التى يجب أن تتساوى مع التكلفة الاجتماعية الحدية للسلع جميعها .

ولا تقلل صعوبة قياس النفقات غير المنتجة من أهمية التعرف عليها ، لما لها من آثار سلبية ، إذ أنها تشير إلى عدم كفاءة البرنامج الذى تنفذه الدولة ،أو أن هناك هدراً فى المال العام كان يمكن توفيره لو تخلى المجتمع عن هذه النفقة . ويمكن التعرف على ذلك من خلال الحكم على مدى بلوغ النفقة للهدف منها، أو مقارنتها بمثيلتها فى القطاع الخاص لمعرفة العائد الناتج عنها فى كلا القطاعين .

([212]) راجع بحثنا: سياسة تخفيض الإنفاق العام وفقاً لتوجيهات صندوق النقد الولى فى برمجه الاصلاحية للدول المدينة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000، ص 26– ص 27

ثالثاً : اتباع الإجراءات القانونية اللازمة للإنفاق العام

وفقاً لهذه القاعدة تحدد الدولة بمقتضى القوانين النافذة الإجراءات اللازمة لصرف النفقات العامة ، والسلطات المرخص لها بذلك ، وحدود هذا الترخيص .

ويكون على كل جهة حكومية التقيد بهذه الإجراءات ، وفى حدود اللوائح المالية دون أن تتجاوزها ، إلا فى الحدود المسموح بها قانوناً .

وقد لوحظ أن بعض النفقات العامة تزيد بسبب البيروقراطية الحكومية أو الفساد الإدارى الذى يلازم شراء بعض الأجهزة أو الإدارات الحكومية لمشترواتها من القطاع الخاص .

وعلى الرغم من اتباع الإجراءات القانونية الشكلية ، ومنها تنظيم عمل المناقصات أو الممارسات العامة ، لضمان الحصول على أفضل المشتروات بأقل الأسعار ،إلا أن بعض القائمين على هذه الإجراءات ينحرفون عن الهدف الأساسى منها ، عن طريق الاتفاق غير المشروع مع فئة من القطاع الخاص لترسية المناقصة أو الممارسة عليهم فى مقابل رشوة يحصل الموظف العام عليها .

ويضع القطاع الخاص الذى يدفع الرشوة للحصول على المناقصة أو الممارسة ، مبلغ الرشوة فى اعتباره عند حساب تكلفة الخدمة أو السلعة التى يلتزم بتقديمها للحكومة ، فتكون النتيجة إما زيادة فى النفقات العامة التى تتحملها الدولة كثمن لهذه الخدمة أو السلعة ، أو الحصول على خدمة أو سلعة أقل جودة ، فتكون أقل استخداماً أو يكون عمرها الإنتاجى قصيراً ، الأمر الذى يعجل بشراء غيرها فى وقت قصير ، مما يكلف الدولة نفقات إضافية . وهو ما يجب الانتباه إليه عند وضع القواعد التنظيمية للمشتروات الحكومية ، بما يضمن الحد من هذه الظاهرة .

أهمية الرقابة على المال العام

يجب أن لانغفل أهمية وجود رقابة فعالة على الإنفاق العام لضمان حسن التصرف فيه ، وتوجيهه وصرفه على النحو السليم ، سواء كانت هذه الرقابة

تنفيذيــة تباشــرها وزارة الماليــة عــن طريــق الإدارات الماليــة التابعــة لهــا ، والموجــودة بجميــع وحــدات الجهــاز الإدارى للدولــة ([213]) ، أو كانــت رقابــة برلمانية يباشرها البرلمان عن طريق الجهاز المركزى للمحاسبات ، أو رقابة قضائية يكون للمحاكم سلطة الفصل فى قضايا الاعتداء على المال العام .

ومن أهم الأجهزة التى تمارس الوظيفة الرقابية على أداء الإدارة الحكومية فى مصر ، الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة ، والجهاز المركزى للمحاسبات .

قواعد ترشيد الإنفاق الحكومى

تحرص الحكومة على وضع القواعد التى تهدف إلى ترشيد الإنفاق الحكومى العام ، ومنع الوزارات المختلفة من الإسراف ، أو الإنفاق عير المبرر ، وغالباً ما يصدر مجلس الوزراء قرارات متتالية [214] لحظر الإسراف فى شراء أنواع معينة من السيارات الحكومية الفارهة أو الكبيرة (الصالون أو الشيروكى) ، وشراء أية أجهزة مكتبية أو اثاثات فيما يجاوز الاعتمادات المدرجة فى الموازنة ، وعدم نشر التهانى أو التعازى فى المناسبات المختلفة وكل ما من شأنه الإعلام عن أشخاص المسئولين بالجهات الحكومية أو التى تشرف عليها أو تساهم فيها ، وسواء كان ذلك فى شكل إعلانات مدفوعة الأجر أو غيرها ، وسواء كان ذلك فى الصحف والمجلات أو وسائل الإعلام الأخرى، وعدم تركيب الخطوط الهاتفية المصحوبة بخاصية الاتصال بالهاتف المحمول أو النداء الآلى إلا بموافقة الوزير المختص بالجهة وللضرورة الحتمية بمقتضيات العمل لا غير ، وعدم التعاقد على شراء سلع أو مهمات أو سيارات أو غيرها للعاملين بها لقاء تقسيط أثمانها منهم ، ويترك هذا التعاقد لمسئولية العاملين أنفسهم حتى ولو تم ذلك بضمان مرتباتهم لدى الجهة ، ولكن دون التزام على الجهة نفسها قبل الشركات والجهات البائعة.والحد من السفر للخارج إلا فى أضيق ، وللضرورة ، مع ترشيد مكاتب التمثيل المصرى فى الخارج فى المجالات المختلفة .

([213]) توجد داخل كل وزارة أو حدة إدارية جهة رقابية ، تمارس الرقابة الذاتية على أعمالها ، بجانب الدور الذى يقوم به المراقب المالى التابع لوزارة المالية الذى يباشر وظيفة الرقابة السابقة قبل الصرف.

[214] راجع على سبيل المثال : قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1144لسنة 2003 بترشيد الانفاق الحكومى.

ومن القواعد التى أقرت أخيراً[215] لترشيد الإنفاق الحكومى: فرض حظر علي استخدام السيارات ذات الكابينة المفردة أو المزدوجة والجيب كخطوط مشتركين لنقل العاملين ويقتصر استخدامها علي الاعمال المصلحية المخصصة من أجلها ولا يجوز الخروج علي هذا الحظر إلا في الحالات الاستثنائية التي لا يتوافر فيها لدي الجهة سيارات الركوب العادية ويتعذر فيها توفير تلك السيارات وذلك بعد الرجوع للجنة الرئيسية للسيارات بالهيئة العامة للخدمات الحكومية في كل حالة.و منع ترخيص السيارات الحكومية بلوحات ملاكي إلا في أضيق الحدود وللضرورة الملحة والمبنية علي أسس موضوعية وطبقاً لقواعد استخدام السيارات الحكومية مع إعادة النظر في استمرار تخصيص سيارات لانتقالات الوفود الاجنبية وذلك في ضوء الاستخدام الفعلي للأغراض المخصصة من أجلها وبيان الوفود التي قامت بزيارة الجهة خلال العام كما حظرت انشاء أي اجهزة أو هيئات أو صناديق أو حسابات خاصة.

والعبرة ليست فى القواعد التى تضعها وزارة المالية سنوياً ، وإنما فى أن تجد هذه القواعد مكانها فى التطبيق الفعلى ، من خلال المراقبة الصارمة والتطبيق الصحيح للقانون.

---

[215] أقرتها حكومة د. حازم الببلاوى بصدد مشروع الموازنة العامة للدولة عن العام المالى 2013/2014.

الباب الثالث
الإيرادات العامة

ماهية الإيرادات العامة

تطورت وتنوعت الإيرادات العامة بتطور دور الدولة ، فعندما كان دور الدولة قاصراً على القيام بوظيفتها الحارسة ، كانت الإيرادات العامة مطلوبة فى حدود ما تحتاجه الدولة لتمويل نفقاتها العامة ، وكانت النفقات العامة العادية تمول غالباً من الضرائب ، بينما كانت النفقات العامة غير العادية تمول من مصادر غير عادية ، أهمها القروض . ولما اتسع دور الدولة ، وتدخلت على نحو ملحوظ فى النشاط الاقتصادى لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ، اتسعت نفقاتها العامة ، وأصبح تمويل هذه النفقات فى حاجة إلى مصادر متنوعة ، لا تقتصر على الضرائب والقروض.

واستخدمت الإيرادات العامة ، كالنفقات العامة ، آداة من أدوات التوجيه الاقتصادى والاجتماعى ، فمن خلالها تتمكن الدولة ([216]) من تشجيع الأفراد والمنشآت على مزاولة أنشطة واستثمارات مرغوب فيها ، ومنع الأنشطة والاستثمارات غير المرغوب فيها ، أو لمحاربة التضخم بامتصاص جزء من القوة الشرائية من السوق ، أو لإعادة توزيع الدخول والثروات .

وتتعدد صور الإيرادات العامة ، فهى تشمل:

1-دخل أموال الدولة (أو الدومين) .

2-الرسوم .

3-الضرائب .

4- القروض .

5-الإعانات الداخلية والأجنبية .

6-الغرامات الجنائية .

([216]) د. رفعت المحجوب ، ص 168.

7-الجزية والتعويضات بسبب الحروب أو غيرها من الأسباب .

8-الإصدار النقدى الجديد .

وهذه الإيرادات لا تتبوأ مكانة واحدة ، ولا تتساوى فى الأهمية فيما بينها ، بل تختلف مكانة كل منها تبعاً للظروف التاريخية والأوضاع الاقتصادية للدولة ، كما يفوق بعضها من حيث الأهمية البعض الآخر ، تبعاً لنوع النظام السياسى والاقتصادى لكل دولة .وقد حاول كتاب المالية العامة تقسيم الإيرادات العامة على أساس علمى ، واعتمدوا فى إجراء التقسيم على عدة معايير.

ونبين ذلك بإيجاز([217]) فيما يلى :

1- معيار مصدر الإيرادات العامة

يتخذ هذا المعيار للتفرقة بين الإيرادات الأصلية ، والإيرادات المشتقة على أساس مصدر الحصول على الإيرادات ، فإذا كان مصدر الإيرادات العامة ما تملكه الدولة من أموال ، ودون أن تقتطعه من أموال الآخرين ، كان الإيراد أصلياً ، وذلك فى حالة دخل ممتلكات الدولة ، أو ما يعرف بدخل الدومين .

أما إذا كان مصدر الإيراد مشتقاً من أموال الآخرين ، عن طريق اقتطاع جزء من ثرواتهم لصالح الدولة ، أعتبرت الإيرادات مشتقة ، ومن أمثلتها الضرائب وغيرها من أنواع الإيرادات الأخرى .

ويثير هذا التقسيم التساؤل عن وضع الإيرادات التى تحصل عليها الدولة عن طريق الإصدار النقدى ، فهذه النقود الجديدة التى لم يقابلها زيادة فى الإنتاج تؤدى إلى إنقاص القوة الشرائية للنقود مما يمكن اعتباره استيلاء غير مباشر على جزء من هذه النقود لصالح الدولة ، لذا يفضل بعض الكتاب ([218]) إعتبارها من الإيرادات المشتقة .

ولم يعد لهذا التقسيم أهمية عملية نظراً لتضاؤل حجم الإيرادات الأصلية بالنسبة لإجمالى الإيرادات العامة ، وذلك بسبب انخفاض حصيلة إيرادات

([217]) راجع تفصيلاً : د. رفعت المحجوب ، ص 168– ص 172، ود. باهر محمد عتلم ود. سامى السيد، ص 297– ص 305.

([218]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 238

أموال الدولة ، مما يؤدى فى الواقع إلى اعتبار معظم الإيرادات العامة من الإيرادات المشتقة .

2-معيار سلطة الدولة فى الحصول على الإيرادات (المعيار القانونى)

تقسم الإيرادات العامة وفقاً لهذا المعيار على أساس مدى السلطة التى تخول للدولة الحصول على هذه الإيرادات ، فإذا كانت الإيرادات نابعة من سلطة الدولة فى إجبار الآخرين على دفعها ، كالضرائب والقروض الجبرية ([219]) والغرامات الجنائية والتعويضات ، اعتبرت الإيرادات جبرية أما إذا حصلت الدولة على إيراداتها دون أن تستعمل سلطتها فى إجبار الغير على دفعها ، كالثمن الذى تحصل عليه لبيع منتجات مشروعاتها العامة ، وبعض الرسوم ، والقروض الاختيارية ، اعتبرت هذه الإيرادات غير جبرية .

بيد أن هذا التقسيم يعتمد على فكرة لم يتفق على مضمونها ، وهى فكرة الجبر والإكراه ، فهل يقصد به الجبر والإكراه القانونى ؟ أم أى صورة من صور الجبر و الإكراه ولوكان واقعياً ؟ إذ أن تحديد المفهوم يترتب عليه تغيير فى بيان أنواع الإيرادات التى يمكن اعتبارها جبرية أوغير جبرية ، بمعنى أنه لو كان مفهوم الجبر والإكراه ضيقاً ، يقتصر على الجبر والإكراه القانونى لاعتبرت الضرائب غير المباشرة التى تفرض على انتقالات رأس المال أو على الدخل من الإيرادات غير الجبرية .

أما لو توسعنا فى المفهوم ليشمل الإكراه الواقعى أيضاً لاعتبرت الرسوم من قبيل الإيرادات الجبرية .

كما لايأخذ هذا التقسيم فى اعتباره سلطة الاحتكار التى يمكن أن تتمتع بها الدولة فى تحديد أثمان منتجات مشروعاتها العامة ، ومن ثم يكون جزءً من هذا الثمن بمثابة إتاوة - أو تشبه الإتاوة - التى تفرضها الدولة مقابل التحسينات التى تحدثها فى الأموال ، وتعتبر من الإيرادات الجبرية .

([219]) القروض الجبرية هى صورة من الإيرادات العامة التى تحصل عليها الدولة عن طريق إجبارالأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة ، ثم تقوم بردها عند انتهاء تلك الفترة . وتختلف عن الضرائب فى أن القروض الجبرية يترتب عليها إلزام الدولة بدفع فائدة عن هذه القروض بخلاف الضرائب التى لاترد ثانية ، ولا تدفع الدولة فائدة عما حصلته منها وفقاً للقانون . أنظر : د. محمد دويدار ، ص 158.

ويعيب هذا التقسيم أيضاً عدم شموله لكافة صور الإيرادات ، فهناك بعض الإيرادات التى لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الجبرية أو غير الجبرية ، ومنها الهبات الاختيارية والإصدار النقدى الجديد ، حيث أن الإصدار النقدى الجديد ما هو فى حقيقته سوى تحويل جزء من القوة الشرائية من بعض أصحاب الدخول الثابتة إلى الدولة ، نتيجة ارتفاع الأثمان ، وانخفاض الاستهلاك .

3- معيار المشابهة بين الإيرادات العامة والإيرادات الخاصة (المعيار المالى)

يمكن أن تقسم الإيرادات العامة وفقاً لهذ المعيار إلى إيرادات سيادية ، وإيرادات اقتصادية ، أو الإيرادات الشبيهة بإيرادات القطاع الخاص .

فالإيرادات السيادية هى التى تحصل عليها الدولة بناءً على ما تتمع به من سلطة لا يتمتع الأفراد ، أو القطاع الخاص بمثلها ، ومن ثم فليس لهم فرصة الحصول هذا النوع من الإيرادات . ومن أمثلتها : الضرائب والرسوم والإصدار الجديد. وهذه الإيرادات تدخل نهائياً ، وبصفة قطعية فى ذمة الدولة دون التزام بردها إلى من قام بدفعها ([220])، ولذا تسمى بالموارد الدائمة([221]).

أما الإيرادات الاقتصادية أو الشبيهة بالقطاع الخاص فهى الإيرادات التى تحصل عليها الدولة ، ويمكن أن يحصل الأفراد أو القطاع الخاص عليها ، ومنها دخل المشروعات العامة والقروض الاختيارية والإعانات ، وهذه الإيرادات ذات طبيعة وقتية ، إما لأنها ترتبط بوجود المشروع العام ، أولأن الدولة تلتزم كالأفراد بردها فى ميعاد معين ، كالقروض ، لذلك تسمى "الموارد الوقتية" .

ويذهب بعض الكتاب([222]) إلى أن هناك علاقة بين درجة عدم قابلية السلعة العامة للتجزئة وحجم المجموعة المنتفعة بها من جهة ، وطبيعة

([220]) ومع ذلك تقرر التشريعات الضريبية الحديثة حق الممول فى استرداد الضرائب التى حصلت منه دون وجه حق ، كذلك يحق للشخص استرداد الرسوم إذا لم تقم الدولة بتقديم الخدمة لسبب يرجع إليها .

([221]) د.باهر محمد عتلم ، ود. سامى السيد ، ص 298، ص 299

([222]) د. محود عبد الفضيل ، د. محمد رضا العدل ، ص 60 ، ص 61

الإيراد الذى تحصل عليه الدولة فى سبيل إمدادها لهذه السلعة من جهة أخرى . فكلما كانت درجة عدم قابلية السلعة عالية ، وحجم المجموعة المنتفعة بها كبيراً جداً كان الإيراد سيادياً مطلقاً ،أى يشترك فى دفعه كل أفراد المجتمع وفقاً لقواعد معينة . ومن أمثلته إيرادات الضرائب بغرض الدفاع عن الوطن أو تحقيق الأمن باعتبارهما من السلع العامة التى تتمتع بدرجة عالية من عدم القابلية للتجزئة ، ومن ثم تعتبر الضرائب من الإيرادات السيادية المطلقة . أما التعليم الجامعى كسلعة قابلة للتجزئة فإن الإيراد الذى تحصل عليه الدولة منه – وهو الرسوم- لا يكون سيادياً مطلقاً ولكن هذا الرأى غير دقيق لأن هناك من السلع العامة التى تتمتع بدرجة عالية من عدم القابلية للتجزئة وحجم المجموعة المنتفعة بها كبير جداً ، ولكن نفقات تمويلها لاتغطى من الإيرادات السيادية المطلقة ، كما هو الحال بالنسبة للنقل بالسكك الحديدية التى تمول من الثمن العام الذى يدفعه المستهلك ، وليس من الضرائب .

ويعيب هذا المعيار أنه لايأخذ فى اعتباره السلطات الواسعة التى تتمتع بها الدولة ، وتجعلها فى وضع احتكارى يخولها تحديد أثمان منتجاتها بأعلى من الثمن المماثل لها فى السوق ، مما يجعل هذا الثمن بمثابة ضريبة مستترة ، أو إيراداً سيادياً . ومن ناحية أخرى ، فإننا لانتفق مع من يقسمون هذه الإيرادات إلى إيرادات دائمة وإيرادات وقتية ، لعدم دقة التقسيم إذ أن من الضرائب – وهى التى تعتبر إيرادات دائمة - ما يمكن أن يكون ذا طبيعة وقتية ، بمعنى أنه يفرض لمرة واحدة ولا يتكرر كالضريبة على التركات ، ومن الإيرادات الوقتية ما يمكن أن يتحول إلى إيرادات دائمة كالقروض التى تتجدد ، بالإرادة المنفردة للدولة ،وإلى أجل غير محدد .

4-معيار دورية الإيرادات العامة

يذهب أنصار هذا المعيار إلى تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات دورية ، وإيرادات غير دورية تبعاً لمدى تكرار حصول الدولة على هذه الإيرادات وانتظامها .

فالإيرادات الدورية هى الإيرادات العادية ، التى تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية ، كدخل الدومين ، والضرائب ، والرسوم . أما

الإيرادات غير الدورية فهى الإيرادات غير العادية التى لا تحصل عليها الدولة بصفة منتظمة ودورية . ومنها القروض العامة والإصدار الجديد.

ويتضح من هذا المعيار تأثره بالفكر التقليدى الذى يقابل بين النفقات العامة العادية والإيرادات العامة العادية ، وبين النفقات العامة غير العادية والإيرادات العامة غير العادية ، لتبرير لجوء الدولة إلى القروض فى الظروف غير العادية .وبالتخلى عن هذا الفكر واتساع نطاق تدخل الدولة ، وزيادة التجائها إلى القروض لتمويل العجز فى ميزانياتها ، يفقد هذا التقسيم أهميته . ولكنه فى نفس الوقت لا يجعلنا نتجاهل الواقع، بأن بعض الإيرادات العامة تلجأ إليها الدولة كمصادر تكميلية بعد عجز الإيرادات الأخرى للوفاء باحتياجات الدولة ([223])، فلا تلجأ الدولة إلى القروض أو الإصدار الجديد إلا عند نقص الحصيلة من الضرائب والرسوم عن تغطية تمويل النفقات العامة ، مما يعنى أن لهذا التقسيم مبرراً من الناحية الواقعية .

ويمكن أن يستخدم هذا المعيار لتقسيم الإيرادات العامة بغرض ربط باب الإيرادات العامة بالنفقات العامة ، حيث يمكن تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات جارية ورأسمالية ، حتى يمكن ربطها بالنفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ، وذلك لتحديد العجز أو الفائض فى الجهاز الحكومى والقطاع العام ([224]). وتشمل الإيرادات الجارية الإيرادات الدورية المنتظمة التى تشبع حاجات جارية ، ومن أمثلتها :الدخول من الملكية ، والتحويلات الجارية من الخارج ، وإيرادات التأمين الاجتماعى ، والضرائب على المبيعات وضرائب الدخل .

أما الإيرادات الرأسمالية فهى الإيرادات غير المنتظمة ، والتى تمول حاجات رأسمالية ، ومن أمثلتها القروض والتسهيلات الإئتمانية والضرائب على رأس المال .

([223]) د. رفعت المحجوب ، ص 173، ود. شريف رمسيس تكلا ، ص 244

([224]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 122

بيد أن الغاية من هذا التقسيم محدودة ، فهى لاتفيد إلا لأغراض التبويب المحاسبى ([225]).

5- المعيار الاقتصادى

يعتمد هذا المعيار فى تقسيم الإيرادات العامة على الآثار الاقتصادية لهذه الاستقطاعات ([226]) ، فيقسمها إلى قسمين :إيرادات عادية ، وإيرادات غير عادية . وتعتبر الضرائب على الدخل من الإيرادات العادية لأنه يمكن الاحتفاظ بها مدة طويلة دون أن تهدد التوازن الاقتصادى ، بينما تعتبر الضريبة على رأس المال من قبيل الإيرادات غير العادية لأن فرضها بسعر مرتفع يمكن أن يهدد وجود رأس المال ذاته ويؤدى إلى فنائه عند الاستمرار فى فرضها مدة طويلة .

ويعيب هذا المعيار أنه يمكن أن يختلف نوع الإيراد العام تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية ، ففى فترات التضخم وارتفاع الأسعار لايؤدى فرض الضريبة ذات السعر المنخفض على رأس المال إلى فنائه بخلاف الوضع فيما لوفرضت الضريبة بالسعر المرتفع فى فترات الاستقرار الاقتصادى ، كما أن فرض الضرائب التصاعدية العالية يمكن أن تؤدى إلى مصادرة الدخل .

6- معيار المنافع

يمكن تقسيم الإيرادات العامة إلى ثلاثة أقسام ([227])، وذلك على أساس نسبة النفع العام إلى النفع الخاص:**أولها : إيرادات تحصلها الدولة مقابل حصول الفرد على نفع خاص منها** كإيرادات دخل المشروعات العامة ، لأن هذا الإيراد هو ثمن ما يحصل عليه الفرد من منتجات المشروع العام ، ولا يمتد نفعه إلى غير من اشتراه.

([225]) *A.R. Prest & N. A. Barr, op. cit., pp. 11-16*

([226]) د. باهر محمد عتلم ، ود. سامى السيد ، ص 299-،ص300

([227]) د. باهر محمد عتلم ، ود. سامى السيد ، ص 300 – ص 302

وثانيها : إيرادات تحصلها الدولة مقابل نفع عام يحصل عليه مجموع المواطنين دون أن ينفرد واحد منهم بهذا النفع على حساب الأخرين ، ومن أمثلته الضرائب التى تحصلها الدولة مقابل تمويل السلع والخدمات العامة ، كخدمات الدفاع والأمن الداخلى والعدالة ، التى يعم نفعها الجميع .

وثالثها : إيرادات تحصلها الدولة مقابل مختلط يدور بين النفع العام والنفع الخاص : ويمكن أن يكون النفع الخاص أقل ، ومن أمثلتها الرسوم التى تحصلها الدولة مقابل حصول الفرد على خدمة خاصة ، كاستخراج بطاقة شخصية ، فهذه الخدمة وإن كانت تخص صاحبها وحده إلا أن نفعها يفيد الجماعة أكبر ، فهى تعرف الجماعة بالشخص صاحب البطاقة ، فيسهل التعامل معه ، وإلزامه بما التزم به حيالها .

كما يمكن أن يكون النفع الخاص أكبر من النفع العام كحالة الثمن العام ، مثل ثمن المياه والكهرباء الذى يدفعهما الفرد إلى المشروع العام مقابل استهلاكه للكهرباء والمياه ، فعلى الرغم من أن القطاع الخاص يستطيع أن يقدم هذه الخدمة إلا أن الدولة تفضل تقديمها نظراً لأهميتها للجمهور .

ومما تقدم يتضح أن التقسيمات السابقة على تعددها ليس لها إلا فائدة محدودة نتيجة لعدم استنادها إلى ضوابط علمية منطقية ، وهى تهتم ببيان طبيعة كل نوع من الإيراد ، على أساس الوجهة التى يمكن من خلالها التمييز فيما بين أنواع الإيرادات المختلفة، لذلك تداخلت بعض هذه الأنواع فى البعض الآخر ، وفقد بعضها مكانته فى التقسيم المختار لها ([228])، إما لتغير دور الدولة كالقروض ، أو لأهميته النسبية كالضرائب .

ومن الأفضل أن تتم دراسة كل نوع من هذه الإيرادات حسب تنظيمها القانونى .

تطور شكل وحجم الإيرادات العامة

إذا كانت الضرائب تحتل فى الوقت الحاضر المكانة الأولى فى الأهمية بالنسبة لباقى الإيرادات العامة للدولة ، إلا أن هذه الأهمية لم تكن لها منذ

([228]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى الإيرادات العامة ، 1995/1994، غير محدد اسم الناشر ، ص 32، ص 33

مطلع التاريخ . فقد كان دخل الدومين ، أو الدخل من أملاك الدولة يحتل المكانة الأولى بين الإيرادات العامة ، وخاصة فى عهود الإقطاع حين تخلى الملوك عن سلطة فرض الضريبة للأمراء . وبزيادة نفقات الدولة ، وخاصة نفقاتها الحربية والإدارية ، منذ بدء العصور الحديثة ، استردت الدولة سلطتها فى فرض الضريبة ، وتوسعت فى القروض ، وأخذت التفرقة بين النقفات العادية والنفقات غير العادية ، ومن ثم التفرقة بين الإيرادات العادية والإيرادات غير العادية، أخذت تتلاشى ، نظراً للاعتراف بحق الدولة فى التدخل ، وما استتبعه من توسع فى سلطاتها .

وبانتشار النظم الاشتراكية أخذت إيرادات الدولة تستعيد أهميتها باتساع أملاك الدولة نتيجة التأميم ، وزيادة المشروعات العامة على حساب المشروعات الخاصة ، وقلت أهمية الضرائب كإيرادات عامة فى الدول الاشتراكية . وبانهيار النظم الاشتراكية وتحول اقتصاديات دولها إلى النظام الرأسمالى ، والتوجه نحوخصخصة المشروعات العامة عادت الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية ، على حساب إيرادات أموال الدولة التى بدأت فى التقلص أو التخفيض .

وهكذا نلاحظ تبادل الأهمية بين أنواع الإيرادات العامة عبر الزمن ، تبعاً للظروف السياسية والاقتصادية التى تمر بها الدول ، مما يجعل هيكل الإيرادات العامة انعكاساً للنظام السياسى والاقتصادى .

تصنيف الإيرادات فى الموازنة العامة المصرية

صنفت الإيرادات العامة فى الموازنة العامة المصرية إلى قسمين هما الإيرادات الجارية ،والإيرادات الرأسمالية :

أولاً : الإيرادات الجارية : وتوزع على بابين :

الباب الأول : الإيرادات السيادية : ويشمل الضرائب العقارية ، والضرائب على دخول الأفراد ، والضرائب على دخول الأعمال ، والضرائب السلعية ، والضرائب على المبيعات ، وضرائب الدمغة وفروق الأسعار .

الباب الثانى : الإيرادات الجارية والتحويلات الجارية الأخرى : ويشمل إيرادات الخدمات ، والإيرادات المحلية ، وإيرادات الأوراق المالية

، وإيـرادات النشــاط الجــارى كالإنتــاج والبيــع ، والإعانــات والإيــرادات التحويلية الأخرى .

ثانياً :الإيرادات الرأسمالية : وتوزع على بابين :

الباب الأول : الإيرادات الرأسمالية المتنوعة : وتشمل التمويل الذاتى ، وتمويـل اسـتثمارات الشـركات التابعـة ، وإيـرادات تحـويلات رأسـمالية ، وإعانات خدمات سيادية رأسمالية .

البـاب الثـانى : القـروض والتسـهيلات الإئتمانيـة ، ويشـمل القـروض العامـة ، والتسـهيلات الإئتمانيـة التـى تحصـل عليهـا الدولـة مـن المؤسسـات المالية .

التقسيم الحديث للإيرادات العامة فى الموازنة العامة للدولة

وفقـاً لتعـديل قـانون الموازنـة العامـة للدولـة عـام 2005 تقسم الإيـرادات العامة وفقا لموجز إحصـاءات ماليـة الحكومـة الصـادر عن صندوق النقد الدولى عام 2001 تقسيما اقتصاديا ، بمعنى تقسيم الإيرادات وفقا للهدف منها ([229])، حيث تقسم أبوب المـوارد الحكومية فى الموازنة العامة للدولة الى خمسة أبواب رئيسية وهى : **الباب الأول : الضرائب** ، وقد تم تقسيمها إلى خمس مجموعـات هى : المجموعة الأولى الضرائب على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية

المجموعة الثانية : الضرائب على دخول الرواتب والقوى العاملة .

المجموعة الثالثة : الضرائب على الممتلكات .

المجموعة الرابعة :الضرائب على السلع والخدمات.

المجموعة الخامسة : ضرائب على التجارة الدولية .

الباب الثانى : المنح : هي تحويلات غير إلزامية تتلقاها وحدات حكومية من وحـدات حكوميـة أخرى أو من منظمات دولية وتقسم إلـى ثـلاث مجموعات ، هى :

([229]) راجع : الدليل المبسط للموازنة العامة للدولة الصادر عن وزارة المالية ، القاهرة، 2005.

المجموعة الأولى : منح من حكومات

المجموعة الثانية : منح من منظمات دولية

المجموعة الثالثة منح من جهات حكومية

الباب الثالث : الإيرادات الأخرى، وتنقسم إلى خمس مجموعات ، هى :

المجموعة الأولى عوائد الملكية.

المجموعة الثانية : حصيلة بيع السلع والخدمات

المجموعة الثالثة : غرامات العقوبات والمصادرات

المجموعة الرابعة : التحويلات الاختيارية وهذه التحويلات الاختيارية التى ترد للحكومة إما أن تكون تحويلات جارية أو تحويلات رأسمالية

المجموعة الخامسة: إيرادات متنوعة ويتكون هذ البند من ثلاثة أنواع هى ايرادات سنوات سابقة ومبالغ معلاة دائنة مضت عليها المدة القانونية وأخرى رأسمالية لتمويل الاستثمارات وإيرادات رأسمالية أخرى.

الباب الرابع : متحصلات الا قراض ومبيعات الأصول المالية ، يتضمن هذا الباب كافة الأقساط المحصلة من القروض السابق إعادة إدراجها من الخزانة العامة للجهات المختلفة ويتكون هذا الباب من مجموعتين أساسيتين هما :المجموعة الأولى متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية المحلية

المجموعة الثانية : متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول الـ مالية الأجنبية

الباب الخامس : الاقتراض واصدار الأوراق المالية بخلاف الاسهم

ويمثل هذا الباب الاقتراض الحكومى من أجل تمويل عجز الموازنة العامة للدولة **,** ويشتمل هذا الباب على الاإقتراض بشقيه المحلى والخارجى **.**

ويتكون هذا الباب من مجموعتين هما **:** المجموعة الأولى : الإقتراض وإصدار الأوراق المالية المحلية .

والمجموعة الثانية : الإقتراض وإصدار الأوراق المالية الأجنبية .

تقسيم

وعلى أية حال ، فإن أهم الإيرادات العامة للدولة تتمثل فى : دخل الدومين ، والرسوم ، والضرائب ، والقروض العامة ، والإصدار النقدى الجديد .

ونظراً للأهمية النسبية للضرائب فى العصر الحديث ، فإننا نقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : الإيرادات العامة غير الضريبية ، وتشمل :الدومين ، والرسوم ، والقروض العامة ، والإصدار الجديد .

الفصل الثانى : الإيرادات الضريبية بأنواعها المختلفة .

وذلك على النحو التالى :

الفصل الأول

الإيرادات العامة غير الضريبية

تقسيم

نتناول فى هذا الفصل أهم الإيرادات العامة - غير الضرائب - دخل أملاك الدولة أو الدومين ، والرسوم ، والقروض العامة ، والإصدار الجديد، وذلك فى أربعة مباحث ، نخصص لكل منها مبحثاً مستقلاً ، على النحو التالى :

المبحث الأول

دخل أملاك الدولة (دخل الدومين)

تمتلك الدولة أراض وعقارات ومشروعات عامة ، تعود عليها بالدخل ، وتسمى هذه الممتلكات بالدومين([230]) ، أياً كانت طبيعة هذه الممتلكات ، أى سواء كانت عقارية ، أو منقولة ، وأياً كان نوع ملكية الدولة لها عامة أو خاصة . ويسمى الدخل الناتج عنها بدخل الدومين ، أو دخل أملاك الدولة والدومين نوعان : دومين خاص ، ودومين عام :

1- دومين خاص

وهى الأملاك التى تدر على الدولة أموالاً تدخل مباشرة فى خزانتها العامة ، كإيراد مشروعاتها الصناعية والتجارية ، وإيرادات أراضيها الزراعية ، وعقاراتها المبنية ، وإيرادات المناجم والمحاجر من الثروة الطبيعية التى تستخرج منها. وتسمى بالدومين الخاص أو الدومين المالى ،لأن الدولة تحصل من خلاله على الأموال كما يحصل كل فرد على دخله الخاص .

2-دومين عام

هو أملاك الدولة العامة التى يتاح للجمهور الانتفاع بها ، وتستخدمها الدولة لتقديم خدماتها العامة أو المعدة للاستعمال العام ، كالمدارس والمستشفيات والجامعات الحكومية ، والطرق العامة ، والموانىء والشواطىء ، وما إلى ذلك .

ويشير اصطلاح الدومين العام *Public Domain* أساساً إلى العقارات أو الأراضى التى تملكها الدولة *public Land* . ويمكن أن يشمل كذلك الممتلكات العامة المادية والمعنوية ، بما فى ذلك الممتلكات الخاصة التى انقضت حقوق التأليف وبراءات الاختراع المقررة لها ([231]).

([230]) الدومين *Dominus* كلمة لاتينية الأصل مشتقة من *Dominicum* بمعنى السيد ، أو مشتقة من *Doma* بمعنى الأراضى الزراعية ، وأصبحت الكلمة تطلق على الأراضى الزراعية لأنها كانت العنصر الغالب فى أملاك الدولة ، وتستخدم فى الاصطلاح العربى للإشارة إلى أملاك الدولة بوجه عام.

انظر : د. محمد عبد الله العربى ،مبادىء علم المالية العامة والتشريع المالى ، الجزء الثانى ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر ، القاهرة ، ص 6

([231]) *The Columbia Electronic Encyclopedia, Columbia University Press, 2000.*

والأصل أن هذه الأملاك لا تدر على الدولة دخلاً نظير استغلال الغير لها ، فهى تعود على المجتمع بالنفع نظير الخدمات التى تؤدى من خلالها ، ويتعذر على الدولة أن تترك للقطاع الخاص مهمة إدراتها وتقديمها للجمهور بمقابل يعود عليه بالربح ، نظراً لما تتسم به هذه السلع من خاصية عدم الاستبعاد ، بحيث يستحيل منع غير من يدفع من التمتع بالسلعة ، أو يمكن منعه ولكن بتكلفة عالية([232]) .

ومع ذلك فإننا نلاحظ أن الدولة قد تحصل على بعض الإيرادات نظير ارتياد الأفراد بعض الحدائق والمتنزهات العامة ، أو دخول بعض الشواطىء أو المرور فى الطرق السريعة ، أو للالتحاق بالمدارس والجامعات الحكومية ولكن هذه الإيرادات غالباً ما تكون محدودة ، تقل عن التكلفة الحقيقية للخدمة التى توفرها هذه الممتلكات . والغرض من تحصيل هذه المبالغ هو إما ترشيد استعمال المرفق العام ، أو المساهمة فىتكلفة صيانته وإدارته ، أو لضمان جدية الانتفاع به .

التمييز بين نوعى الدومين

ويمكن التمييز بين نوعى الدومين من أكثر من وجه :

1-**فمن حيث الغاية** ، يهدف الدومين الخاص إلى توفير الدخل أو الإيراد مباشرة ، بينما لا يهدف الدومين العام إلى توفير دخل أو إيراد ، وإنما يهدف إلى معاونة الدولة على توفير خدمة عامة . وبالتالى فإنه قد لا يحقق دخلاً ، أو يكون الدخل الناتج عنه ضئيلاً.

ومع ذلك يزداد حجم الدومين العام مع تقدم الدولة ([233]) ، نتيجة لتوسعها فى تقديم الخدمات العامة من خلاله .

2-**ومن حيث قواعد ملكيته** ، فإن الدولة تتملك الدومين الخاص بنفس قواعد الملكية المقررة فى القانون الخاص ، فيجوز بيعه والتصرف فيه إلى الغير طالما أدى هذا التصرف إلى تحقيق دخل أوربح للدولة . أما

([232]) *Thomas F. Pogue and L. G. Sgontz: Government and Economic Choice : An Introduction to Public Finance , Houghton Mifflin Co. Boston , 1978, p. 193.*

([233]) د. شريف رمسيس تكلا ، ص 248

الدومين العام فإن الدولة تمتلكه ملكية عامة ، وتخضع لأحكام القانون العام ، ولايجوز من حيث الأصل بيعه أو التصرف فيه .

3-**ومن حيث مدى انتفاع الأفراد به ،** فإن الدومين الخاص ينتفع الأفراد به بصورة غير مباشرة ، حيث يغذى الدخل الناتج عنه موارد الخزانة العامة للدولة ، التى تنفقها بعد ذلك على النفع العام للأفراد ، أما الدومين العام فإن الافراد ينتفعون به على نحو مباشر من خلال تلقيهم العلم أو العلاج من المدارس أو المستشفيات العامة التى تدار من هذه الممتلكات.

الأموال التى تدخل فى الدومين

يشتمل الدومين أساساً على الأراضى الزراعية والعقارات المبينية ، وما فى باطن الأرض من ثروات طبيعية تستخرج من المناجم والمحاجر ، ومصايد الأسماك، والغابات ، والمشروعات الصناعية والتجارية التى تمتلكها الدولة .

ومن ثم يقسم الدومين إلى دومين عقارى ، ودومين مالى ، ودومين صناعى وتجارى. ويتكون **الدومين العقارى** من الأراضى الزراعية([234]) والمناجم والمبانى المملوكة للدولة .

ويتكون **الدومين المالى أو الدومين المنقول** مما تمتلكه الدولة من أوراق مالية كالسهم والسندات نتيجة مساهمتها فى المشروعات الخاصة ، لتوفير مصادر دخل ،أو لاعتبارات سياسية . ومن أمثلتها شراء انجلترا لأسهم شركة قناة السويس قبل تأميمها ، أو لاعتبارات اقتصادية منها السيطرة أو الرقابة على الشركات التى تساهم فيها لتساهم فى التنمية الاقتصادية ([235]).و يعارض بعض الكتاب أن تستثمر الدولة أموالها فى

([234]) يفضل بعض الكتاب اطلاق اسم الدومين الزراعى على الدومين العقارى ، على أساس أن الأراضى الزراعية والغابات هى المكون الأساسى لهذا الدومين ، أما المناجم والمحاجر فهى نوع من الاستغلال الصناعى (صناعات استخراجية) تدخل ضمن الدومين الصناعى .

راجع : أستاذنا الدكتور : السيد عبد المولى ، ص 306، ص 307، هامش رقم (1) ، ود. رفعت المحجوب ، ص 184

([235]) د. أنور اسماعيل الهوارى ، ص 170

الأوراق الماليـة([236]) ، خشـية أن تتعرض هـذه الأمـوال لخطـر الهـزات أو التقلبات التى تصيب أسواق المال ، مما يجعل إيراد الدولـة منهـا غيـر ثابـت أوغير مضمون

أمـا **الـدومين الصـناعى والتجـارى** فيشـمل جميـع المنشـآت التجاريـة والصـناعية التـى تـديرها الدولـة(المشـروعات العامـة) لتحقيـق الأغـراض المالية (الحصول على الربح) ، والأغراض الاقتصادية (الحد من احتكار القطاع الخاص أو لتنظيم المرفق لأهميته) ، والأغراض الاجتماعية (الحد من الغلاء وتنظيم الأسعار) .

وقد أسـندت الـدول الرأسـمالية أمـر إدارة بعض مرافقهـا الأساسـية إلـى شـركات عامـة ، أو إلـى القطـاع الخـاص لترشـيد الإنفـاق العـام علـى هـذه المرافق من ناحية ، وللحصـول علـى بعض الإيـرادات من ناحيـة أخـرى ، ومن أهمها مشروعات الكهربـاء والميـاه والصـرف الصـحى والاتصـالات . وقـد أخـذت الـدول الناميـة والـدول المتحولـة مـن النظـام الاشـتراكى بهـذا الأسلوب منذ منتصف الثمانينيات من القرن الماضى ضمن برامج الإصلاح الاقتصادى .

ويتوقف مدى اتساع المشروعات العامة علـى طبيعـة النظـام الاقتصـادى والاجتمـاعى ، وعلـى مرحلـة النمـو التـى يمـر بهـا الاقتصـاد ، لـذا نجـد هـذه المشروعات يزداد حجمها وأهميتها فى البلاد الاشتراكية ، والـدول الناميـة . كمـا يتوقـف مـدى هـذا الاتسـاع علـى المقارنـة بـين الاسـتغلال الفـردى للمشـروع ، مـع فـرض ضـرائب علـى أرباحـه ، وبـين الاسـتغلال العـام لـه لتحقيق أهداف غير مالية ([237]).

الثمن العام

([236]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 144

([237]) د. السيد عبد المولى : الوجيز فى المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2003، ص 226، ص 227

تحصـل الدولـة علـى مقابـل نظيـر بيـع منتجـات مشـروعاتها العامـة التجارية والصناعية ، وهذا المقابل يسمى ثمنـاً عامـاً([238])، وذلك تمييزاً لـه عـن الـثمن الخـاص الـذى يطلـق علـى المقابـل الـذى يحصـل عليـه القطـاع الخاص عند بيع منتجاته من السلع والخدمات . وتختلف قواعد تحديد أثمان ما تنتجه المشروعات العامة من سلع وخدمات تبعاً للغرض من إنشاءهذه المشروعات ونوعية السوق الذى يحكم معاملاتها : فإذا كان الهدف من إنشائها توفير بعض السلع الضرورية كالغذاء والكساء ، وبعض الخدمات الأساسية كالنقل والمواصلات ، فمن المعتاد أن يكون ثمن هذه الخدمة لايتجاوز قيمة تكاليفها ، إن لم يقل غالباً ، مما يترتب عليه أن لايحقق المشروع العام ربحاً ، وقد يتكبد خسارة تتكفل ميزانية الدولة بتعويضها حتى يستمر المشروع فى تحقيق أهدافه .

وقد يكون الهدف من المشروعات العامة مالياً ، أى تسعى الدولة من ورائه إلى تحقيق ربح ، ومن ثم يتحدد الثمن العام لمنتجاته وفقاً لسعر السوق ، مما يعنى توفير إيرادات إضافية للدولة تتمثل فى الفرق بين ثمن بيع المنتجات وتكالبفها .

وقد اختلف الكتاب ([239]) فى تحديد طبيعة الثمن الذى تحدده الدولة لهذا النوع الأخير من المشروعات ، حيث يرى البعض أن الزيادة فى الثمن عن قيمة التكلفة تعتبر ضريبة مستترة إذا كان المشروع يتمتع بمركز احتكارى، فهى وسيلة من وسائل فرض الضريبة على الاستهلاك .بينما يذهب البعض

([238]) يميز بعض الكتاب بين نوعين من المقابل ، الأول يكون أكبر من المقابل الذى يمكن أن يدفعها الفرد للحصول على السلعة أو الخدمة من القطاع الخاص ، وفى هذه الحالى يعتبر هذا المقابل رسماً ، والثانى إذا كان المقابل الذى يدفعه الفرد إلى الدولة أقل من نظيره فى القطاع الخاص اعتبر هذا المقابل ثمناً عاماً . أنظر : د. محمد دويدار ص 160، ص 161، د. باهر محمد عتلم ود. سامى السيد ، ص303، ص 304
ونحن نفضل ما ذهب إليه عدد أخر من الكتاب بأن نطلق على هذا المقابل اسم الثمن العام ، حتى ولو كانت قيمته أقل عن تكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة المرتبطة به ، فلايعد المقابل الذى يقل عن التكلفة رسماً ، لأن الرسم يحصل غالباً بمناسبة خدمات ذات طابع إدارى . أنظر : د. عاطف صدقى ، ص 250.

([239]) د. شريف رمسيس تكلا ،ص 258 ، 259.

الآخر[240] إلى أن هذه الزيادة لاتعدو أن تكون تطبيقاً عادياً لنظرية الثمن فى سوق الاحتكار. فالاحتكارات تنشأ عادة فى نطاق السلع ذات الطلب المرن ، ويسعى المحتكر إلى الحصول على أكبر ربح ممكن عن طريق رفع الثمن . وتهدف الدولة من احتكارها لانتاج هذه السلع إلى الحصول على إيرادات ، ولا يمكن أن توصف هذه الإيرادات الاحتكارية بأنها ضريبة، طالما أن الضريبة تفرض بقانون ، ويدفعها الفرد وهو يعلم انه يلتزم بدفعها مساهمة منه فى الأعباء أو التكاليف العامة ، وهو ما لايتحقق بالنسبة للثمن العام ، الذى يؤديه الفرد بكل مكوناته كمقابل للسلعة التى تبيعها الدولة .

ويقف آخرون- وبحق- موقفاً وسطاً ، إذ يرون أن الثمن العام لايمثل ضريبة فى جميع الأحوال ، حيث يمكن اعتباره ثمناً كغيره من الأثمان إذا تحدد وفق قوى السوق ، ودون أن يكون للدولة مركز احتكارى ، أما إذا بالغت الدولة فى تحديد الثمن عن القيمة السوقية له ، وكان للدولة مركز احتكارى اعتبر الفرق ضريبة مستترة. ولما كانت هذه الضريبة مستترة فهى لاتصدر بقانون ، ولايعلم الفرد حقيقتها ، وإنما يستدل عنها بالقيمة الزائدة التى يدفعها الفرد عند شراء السلعة بقيمة أكبر من تكلفتها أو قيمتها السوقية دون أن يكون له اختيار فى عدم دفع الزيادة نظراً للوضع الاحتكارى للدولة فى إنتاج هذه السلعة.

الأهمية النسبية لدخل الدومين

كان الدومين العقارى هو أقدم وأهم هذه الأنواع ، نظراً لسيادة الملك التقليدية على أراضى الدولة ، وكانت إيرادات هذه الأراضى تشكل المصدر الرئيسى أو الغالب لإيرادات الدولة ، ثم انحسرت أهمية أموال الدومين بعد زيادة نفقات الدولة الحربية والإدارية إلى الحد الذى لم تستطع أن تستوعبه أموال الملك الخاصة لتحتل الضرائب مكانتها فى الأهمية .

كما تطور أسلوب الدولة لأملاكها ، وأصبح من الأجدى اقتصادياً أن تنتقل ملكية بعض هذه الأموال إلى القطاع الخاص لإدارتها بأسلوبه المنتج

---

[240]د. حسين خلاف ، محاضرات فى تطور المالية العامة فى مصر ، و د. عاطف صدقى : مبادىء المالية العامة ، الجزء الثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 ، ص 251، ص 252 ، ود. السيد عبد المولى ، ص 308، ص 309، ود. زين العابدين ناصر : محاضرات فى الإيرادات العامة ، مرجع سابق ، ص 42

أو المحقق للربح ([241])، على أن تحصل الدولة الضرائب على هذه الأرباح دون أن تتكبد عناء وتكاليف صيانة وإدارة هذه الأموال ، وذلك باستثناء بعض أموال الدومين كالمناجم والمحاجر التى احتفظت الدولة بملكيتها لاعتبارات السيادة عليها ، ولتعلقها بمصدر قابل للنفاد يتعين تنظيمه حماية لمصالح الأجيال القادمة .

وهكذا لم يعد دخل الدولة من الدومين فى العصر الحاضر يمثل أهمية فى إجمالى الإيرادات العامة الأخرى ، كالضرائب والرسوم والقروض ، باستثناء الدول النفطية أو التى تستخرج الثروات المعدنية من باطن أراضيها ، إذ تمثل دخول هذه الثروات نسبة كبرى فى الإيرادات العامة لتلك الدول .ومن ناحية أخرى تتأثر الأهمية النسبية لدخل الدومين بالمذهب الاقتصادى للدولة ، فعلى حين تقل أهميته فى النظام الرأسمالى الذى يقلل من حجم تدخل الدولة ، تزداد هذه الأهمية فى النظام الاشتراكى حيث تحل الدولة محل القطاع الخاص فى امتلاك المشروعات وإدارتها .

لذلك ليس غريباً أن تقل أهمية دخول الدومين بعد انهيار النظام الاشتراكى ، وتفكك الجمهوريات الاشتراكية ، وانتقالها للنظم الرأسمالية ، باتباعها الخصخصة طريقاً للتصرف فى المشروعات العامة إلى القطاع الخاص .

المبحث الثانى

الرسوم

تعرف([242]) الرسوم بأنها مبلغ نقدى تقتضيه الدولة جبراً من الأفراد مقابل ما تقدمه لهم من خدمة خاصة أو منفعة خاصة . ومن أمثلتها الرسوم الدراسية ، والرسوم القضائية ورسوم البريد .

([241]) *E.I.Peffer : The Closing of the Public Domain , 1951, and reprint 1972.*

([242]) د. رفعت المحجوب ، ص 443

وتستند الدولة فى فرض الرسوم وتحصيلها إلى قانون ، وفقاً لما تواترت عليه الدساتير المصرية ، ولو أنها تميز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فتقرر أن الضريبة لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأما الرسوم فيجوز إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون.

ويفرق المشرع الدستورى المصرى بين نوعين من الضرائب ، ويعامل كلاً منهما معاملة مختلفة : فهناك الضرائب العامة من جهة والضرائب المحلية والرسوم من جهة أخرى . وقد نصت المادة 26 من دستور 2012 صراحة على أن الضرائب العامة لا يجوز إنشاؤها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية فقط ، أما الضرائب المحلية والرسوم فيكفي أن تصدر في حدود القانون . كأن تصدر في صورة قرار وزاري أو قرارات المجالس المحلية ، ما دامت تصدر في حدود القانون . ويرجع ذلك لاختلاف الرسم عن الضريبة ، إذ أن الرسم يقصد به إبتداءاً تحقيق نفع خاص لطالب الخدمة فقط دون أن يشاركه فيها شخص آخر ، وإن كان بالإضافة إلى النفع الخاص هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومي في مجموعه . أما الضريبة فهي تهدف أساساً لتحقيق المصلحة العامة والنفع العام بغض النظر عن كونها تحقق بطريق غير مباشر مصلحة خاصة أو نفعاً خاصاً .

وبذلك تتضح الحكمة في كون السلطة التشريعية وحدها هي السلطة المختصة بفرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها ، أما الضرائب المحلية والرسوم فيكفي أن تصدر في حدود القانون ، باعتبار أن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء تقدير الضرائب المحلية والرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها وفي حدود هذه الإجازة ، وإلا تعد باطلة .

ومع ذلك فإن فرض الضرائب المحلية والرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة ، بل تستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها . ولذا فلابد من موافقة السلطة التشريعية عليها وإلا اعتبرت باطلة لعدم شرعيتها .

ويجب أن يكون قرار الرسوم فى إطار الحدود التى يقررها القانون الخاص بها ، وأخصها أن يحدد القانون نوع الخدمة التي يحصل عنها الرسم وحدوده القصوى التي لا يجوز تخطيها بأن يبين حدودا لها، حتى لا تنفرد السلطة التنفيذية بهذه الأمور، على خلاف ما أوجبه الدستور من أن يكون تفويضها في فرض هذه الرسوم "في حدود القانون.

وبينت المحكمة الدستورية العليا [243] أن القيود التي قيّد بها الدستور السلطة التشريعية في تفويضها للسلطة التنفيذية في شأن الفرائض المالية الأخرى غير الضريبة العامة، حتى لا تكون الرسوم مجرد وسيلة جباية لا تقابلها خدمات حقيقية يحصل عليها من يدفعها، ولا يتأتى ذلك كله إلا بمسلك متوازن من المشرع لا يكتفى فيه بمجرد إقرار مبدأ فرض الرسم، وإنما يتم تحديده في نطاق السياسة المالية التي تنتهجها السلطة التشريعية في مجال تحديد الإيرادات وضبط الإنفاق، وكفالة تقديم الخدمات التي تلتزم بها الدولة على أساس من العدل الاجتماعي[244].

العناصر المكونة للرسم

يتكون الرسم من عناصر ثلاثة هى : المبلغ النقدى ، والجبر ، والخدمة أو المنفعة الخاصة :

1- المبلغ النقدى

لانتصور أن تكون الرسوم التى يدفعها الفرد إلى الدولة مقابل الحصول على الخدمة فى العصر الحديث إلا أن تكون مبلغاً نقدياً ، نظراً لغلبة النقود فى

---

[243] القضية رقم 175 لسنة 22 قضائية دستورية ، جلسة 2004/9/5.

[244] وتطبيقاً لذلك قضت المحكمة الإدارية العليا فى القضية رقم 4308لسنة 45 ق عليا، جلسة 2004/2/28 بأنه" من المقرر أن الدستور لم يستلزم لفرض الرسم صدور قانون بتقريره بل اكتفى بأن يكون فرض الرسم بناء على قانون ، ومن ثم فإنه يتعين أن تستند القرارات الإدارية بفرض الرسوم إلى قوانين تجيز لها هذا الفرض ، وأن يكون ذلك في حدود إجازتها وإلا كانت هذه القرارات باطلة دستورياً وافتقدت أساس الإلزام بها – خلاصة القول في ذلك كله – إن السبيل الوحيد لتقرير مساهمة المتقاضين في نفقات تسيير مرفق العدالة زيادة الرسوم القضائية المقررة في قوانين الرسوم القضائية والتوثيق والشهر أو صدور قانون بفرض الرسم ، وهذا ما أكده مسلك المشرع بإصدار القانون رقم 8 لسنة 1985 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 96 لسنة 1980 بفرض رسم إضافي لدور المحاكم" .

التعامل ، ولأن هذه الرسوم هى جزء من الإيرادات العامة للدولة [245] التى تنفقها فـى سـبيل تحقيـق أغراضـها . ولمـا كانـت معظـم النفقـات العامـة نقـوداً فإنـه مـن الضرورى أن تكون الرسوم هى أيضاً نقوداً. فضلاً عن أنه يسهل تقدير الخدمة نقداً ، كما يسهل على الفرد دفعها ، وعلى الإدارة تحصيلها ، وتوريدها للخزانة العامة دون مشكلات يمكن أن تحدث فيما لوكان مقابل الخدمة غير النقود .

2- عنصر الجبر

يدفع الفرد الرسم حتى يحصـل علـى الخدمـة التـى يريـدها مـن الدولـة ، ومـن الطبيعى أن يكون الفرد حراً فى طلب الخدمة ، ومن ثم فهو حـر فـى أداء الرسـم أو عدم أدائه ، اعتماداً على مدى رغبته فى الحصول علـى الخدمـة التـى تتطلـب دفع رسم لها ، مما دعا بعض الكتاب إلى إنكار عنصر الجبر فى الرسوم ، فهى على خلاف الضريبة التى على الفرد أن يدفعها جبراً سواء كان يتوقع من دفعها الحصـول علـى منفعـة خاصـة ، أم لـم يتوقـع . ولكـن المـدقق فـى قواعـد فـرض وتحصـيل الرسـوم يلاحـظ أن مجـال الاختيـار المتـاح للفـرد يتعلـق بمـدى طلبـه للخدمـة أو عـدم طلبـه لهـا ، فـإذا تقـدم إلـى الحكومـة بطلبهـا اسـتنفد حريتـه فـى الاختيار ، وأصبح لزاماً عليه أن يدفع الرسم المقرر للخدمة ، دون أن يكـون لـه مجال للتفاوض بشأنه ، أو حتى تخفيضه ، أوالإعفاء منه ([246]).

---

[245] لما كانت الرسوم رافداً من روافد الإيرادات العامة للدولة ، ومن ثم فإن أى مبلغ من المال تحصله جهة إدارية لا يؤول إلى الخزانة العامة للدولة لا يعتبر رسماً وبذلك قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 7402 لسنة 44 قضائية عليا، جلسة 2003/7/3 بعدم مشروعية رسوم الخدمة الميكوفيليمية التى تحصلها وزارة العدل من المتقاضين " تأسيسا على أن حصيلة هذا المقابل لا تذهب إلى الخزانة العامة ، ذلك أنة لما كان من المتفق علية أن الغرض الأساسي من اقتضاء الرسوم مقابل الخدمة التي يؤديها المرفق العام هو غرض مالي فجهة الإدارة تستهدف من فرض الرسم الحصول على إيرادات للخزانة العامة تواجه بها جزء من النفقات العامة التي تتحملها الخزانة العامة في سبيل توفير هذه الخدمة ، ولما كان الثابت أن مقابل هذه الخدمة الميكروفيلمية لا تتحمله وزارة العدل ، ولا تتحمل أية نفقات في هذا الشان طبقا للعقد المبرم بينها وبين الشركة القائمة على هذه الخدمة ، ومن ثم فان تحصيل هذه الرسوم والتي تؤول حصيلتها لخزانة الشركة ، تمثل نفقة الخدمة الميكروفيلمية وبالتالي فإنه وان كانت وزارة العدل لا تتحمل أية نفقة في مقابل هذه الخدمة فإن ذلك لا يغير من طبيعة هذا المقابل كرسم" .

([246]) ومع ذلك فهناك حالات يمكن أن تقررالقوانين واللوائح إعفاء أو تخفيض الرسوم لاعتبارات اجتماعية كتخفيض الرسوم الدراسية ، أو لاعتبارات اقتصادية كإعفاء المشروعات الاستثمارية من رسوم الشهر والتسجيل

بل إن من القوانين ما يقرر إلزام الفرد بدفع الرسم بمجرد طلبه الحصول على الخدمة ، حتى ولو لم تتوافر شروط منحها له . ومن أمثلتها أن يقدم الفرد طلب الترخيص له بتركيب تليفون ، ويدفع لذلك رسم المعاينة ، الذى لايرد له إذا ماتبين أن الشارع الذى يسكن فيه لم يتصل بالشبكة ، وفى هذه الحالة يكون الفرد قد أجبر على دفع الرسم دون أن يحصل فعلاً على الخدمة .

كما أن مجال اختيار الفرد فى طلب الخدمة أو عدم طلبها لا يتعلق بجميع أنواع الخدمات التى تؤديها الدولة مقابل رسوم ، إذ أن هناك من الخدمات التى لا مجال للفرد بأن يختارها ، وإنما يلتزم قانوناً بطلبها ، وبالتالى يتعين عليه دفع الرسوم المرتبطة بها . ومن أمثلتها استخراج بطاقة الرقم القومى ، وقسيمة الزواج ، وشهادة ميلاد ، وشهادة وفاة وغيرها . وفى حالات أخرى يجبر الفرد قانوناً على دفع الرسوم دون طلب الخدمة مثل رسوم النظافة التى يقررها القانون على مالك العقار، مما يعد إجباراً قانونياً . وفى حالات أخرى يضطر الفرد إلى طلب الخدمة حفظاً لمصالحه على الرغم من أن القانون لا يلزمه بذلك ، ومنها دفع رسوم تسجيل العقارات لحفظ الملكية ، ودفع رسوم التقاضى لرفع دعوى لإثبات الحقوق ، مما يعد إجباراً واقعياً ([247]).

ومما تقدم يتضح أن عنصر الجبر المرتبط بالرسوم يظهر صراحة أو ضمناً حسب نوع الخدمة المطلوبة والقانون الذى يحكمها ، فيكون هناك الجبر القانونى والجبر الواقعى أو المعنوى . ولذا اقترح بعض الكتاب أن تقسم الرسوم إلى قسمين ، هى الرسوم الإجبارية التى تستند إلى الإجبار القانونى أى الإجبار الذى يفرضه المشرع ، والرسوم الاختيارية التى لا يجبر المشرع الفرد على

.ومع ذلك فليس للفرد أن يمنح تخفيضاً أو إعفاءً من الرسم فى غير الأحوال المقررة . وتأكيداً لذلك صرحت المحكمة الإدارية العليا بوجود ما يعرف بالضرورة القانونية كصورة من صور الإكراه التى يتسم بها الرسم ، وذلك بقولها فى الطعن رقم 339 لسنة 48 ق عليا جلسة 2006/12/23 : " الرسم بمعناه القانونى هو مبلغ من المال يجبيه أحد الأشخاص العامة كرها من الفرد نظير خدمة معينة تؤديها الدولة إليه – يتكون الرسم من عنصرين : أولهما أن الرسم يدفع مقابل خدمة معينة والثانى أنه لا يدفع اختياراً إنما يؤدى كرها بطريق الإلزام وتستأديه الدولة من الأفراد مما لها عليهم من سلطة الجباية , وقد تقدم هذه الخدمة للفرد دون أن يطلبها وقد تقدم له ولو أظهر رغبته عنها , و لا يتمثل عنصر الإكراه فى التزام الفرد بدفع الرسم مقابل الخدمة المؤداه له , ولكنه يتمثل فى حالة الضرورة القانونية التى تلجئ الفرد إلى المرفق العام لاقتضاء هذه الخدمة".

([247]) د. رفعت المحجوب ، ص 444

أدائها ، ويكون مخيراً بين طلب الخدمة أو عدم طلبها تبعاً لاختياره دفع الرسوم أو عدم دفعا .

ويعتبر عدم طلب الخدمة بالنسبة للرسوم الاختيارية بالمعنى المتقدم نوعاً من تجنب الرسم ، تشبه حالة تجنب الضريبة التى تعنى امتناع الفرد عن الفعل الموجب للضريبة ، فلا يعمل لدى الغير حتى لايدفع ضريبة المرتبات ، ولا يزاول نشاطاً تجارياً حتى لايدفع ضريبة دخل على النشاط التجارى ، وهكذا ولم يمنع إمكان تجنب الضريبة- ولو من الناحية النظرية - اتفاق الكتاب على أن الضريبة اقتطاع جبرى من الممول ، كذلك فإن تجنب الرسم لا ينبغى أن يفقد الرسم وجود عنصر الجبر فيه.

3- مقابل الخدمة الخاصة : يعتبر ارتباط الرسم بوجود خدمة خاصة لمن يدفعه هو العنصر الذى يميز الرسم عن الضريبة ، لأن الضريبة تشبه الرسم فى أن كلاً منهما اقتطاع جبرى ، ولكن الضريبة يدفعها الممول دون أن يتلقى نفعاً مباشراً ، أو يحصل على خدمة خاصة مقابل هذه الضريبة . بينما يكون الرسم مقابل نفع خاص مباشر ، أو خدمة خاصة يحصل عليها دافع الرسم .

فعلى الرغم من أن الإيرادات الضريبية تنفقها الدولة لمنفعة المجتمع ككل ، إلا أنه لايشترط أن تخصص لكل فرد من المجتمع منفعة معينة منها . ومن ثم فليس للممول أن يمتنع عن دفع الضريبة بحجة أنه لم يستفد مباشرة من الضرائب التى تحصلها الدولة ، كأن يكون مقيماً خارج الدولة خلال السنة الضريبية ، أو أنه لا يعالج فى المستشفيات الحكومية ، أولا يعلم أولاده فى المدارس الحكومية التى تنفق الدولة عليها من الضرائب المستحقة عليه .

وذلك على خلاف الرسم الذى يدفعه الممول بمناسبة منفعة أو خدمة خاصة يحصل عليها مباشرة ، كالترخيص له بامتلاك سيارة أو قيادتها أو بناء منزل يملكه ([248]).

وفى هذا الصدد يتشابه الرسم مع الثمن العام فى أن كلاً منهما يدفع للحصول على مقابل معين ، ولكنهما يختلفان فى طبيعة المقابل فالثمن العام يكون مقابل

([248]) ومع ذلك فكثيراً ما تختلط الضرائب بالرسوم فى الواقع العملى ، فتطلق الرسوم ويقصد بها الضريبة كالرسوم الجمركية ، كما قد يحصلان معاً كما هو الحال بالنسبة للرسوم والضرائب التى تدفع عند إصدار تراخيص العمل ، أو جوازات السفر وما إليها . انظر : د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 177

سلعة زراعية أو تجارية أو صناعية بينما يكون الرسم مقابل خدمة إدارية . كما يدفع الثمن العام إلى مشروع اقتصادى ، وتدفع الرسوم إلى جهة إدارية .ويتشابه الرسم مع مقابل التحسين (الإتاوة) الذى يدفعه إلى الدولة أو الوحدة المحلية أصحاب العقارات التى ارتفعت قيمتها نتيجة لتنفيذ مشروع عام معين كرصف طريق أو إقامة حديقة عامة . ووجه الشبه فى أن كلاً منهما يدفع جبراً إلى جهة إدارية مقابل خدمة أو نفع خاص ، ولكنهما يختلفان فى أن مجال الإتاوة ([249]) محصور فى حالة تحسين العقار ويدفع مرة واحدة ، بينما تتعدد حالات الالتزام بالرسوم ، ويتكرر دفعها بتكرار طلب الخدمة.

مدى التناسب بين قيمة الرسم والخدمة

يغلب أن تكون الرسوم المقررة على العديد من الخدمات أقل من تكلفة إنتاجها ، وذلك لحث المواطنين على طلب الخدمة لأهميتها للمجتمع ككل ، ومن أمثلة ذلك رسوم التعليم ورسوم الخدمات الصحية الأساسية .

وفى حالات أخرى يمكن أن تغلب الدولة الغرض المالى من الرسوم فتقدرها بأعلى من تكلفة الخدمة المؤداة ، مثل رسوم دخول الشواطىء ورسوم الملاهى ودور السينما .

ويثور التساؤل عن القيمة التى يجب أن يتحدد الرسم على أساسها ، وهل يلزم أن يكون هناك تناسباً بين قيمة الرسم وتكلفة الخدمة التى يحصل الفرد عليها ؟

ويقصد بتكلفة الخدمة النفقات الكلية التى يتحملها المرفق العام الذى قام بالخدمة التى يؤدى الرسوم عنها ،لا أن يكون الرسم الذى يتحمله كل شخص مساوياً لنفقة الخدمة الخاصة به ([250]) ، أى يجب أن لاتزيد قيمة الرسم ما هو

([249]) الإتاوة *royalty* تطلق على الإيرادات التى يحصل عليها الشخص – أو الجهة – دون جهد خاص قام به . ومن أمثلتها الإتاوات التى تدفع مقابل استعمال الأسماء والعلامات التجارية ، حيث يتفق غالباً على أن يلتزم مستعمل الاسم التجارى بأن يدفع إلى مالكه مبلغاً من المال نظير استخدام هذا الاسم ، بالرغم من أن الإيراد أو الربح الذى حققه المشروع الذى يحمل الاسم التجارى لم يساهم فيه مالك الاسم بجهد . ويشيع استعمال لفظ الإتاوة على مقابل التحسين باعتباره يساهم فى زيادة قيمة العقارات دون جهد من مالكها ، ويطلق على الإتاوة أحياناً لفظ الريع ، أو العوائد الجليلة .

([250]) د. زكريا بيومى ، ص 213، د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 294

ضـروری لتغطيـة المصـروفات التـی يتكبـدها الشـخص العـام فـی سـبيل آداء الخدمة.

وقد رأى بعض الكتاب ([251]) ضرورة أن لاتتجاوز قيمة الرسم تكلفة الخدمـة . لأن أى زيادة عن هذه القيمة تعتبر ضريبة مستترة أو مقنعة .

ويعارض آخرون ([252]) هذا الرأى لأنه يؤدى إلى تجزئـة الرسم ذاتـه وإسباغ صفة الضريبة على القدر الزائد منه عن نفقة الخدمة ، بينمـا يكـون معلومـاً لـدى دافع الرسم أنه إنما يؤدى المبلغ كمقابل فـی کل جزئياتـه للخدمـة الخاصـة التـی يتلقاهـا ، ومـن ثـم فلـيس منطقيـاً تفسـير تلـك الزيـادة بكونهـا ضـريبة مسـتترة أو مقنعة، لاختلاف فكرة الرسم عن الضريبة ، إذ أن التى لاتدفع مقابل نفـع خـاص كالرسم .

ومن جانبنا فإن نرجح الرأى الأول للأسباب الآتية :

1- ليس ثمة ما يمنع أن يتضـمن المقابـل الـذى يؤديـه الفـرد للخدمـة التـی يطلبهـا رسـماً وضـريبة فـی آن واحـد ، طالمـا أن كـلا المبلغـين إيـراد مـن الإيرادات العامة للدولة التى تدخل خزانتها العامة . 2-لا يهم الفـرد الـذى يطلـب الخدمـة التعـرف علـى مفـردات المبلـغ الـذى يدفعـه مقـابلاً لهـا ، وإنمـا يهـتم بنـوع الخدمـة ومـدى حاجتـه إليهـا ، ومقدرتـه علـى دفـع المقابـل لهـا . 3- أن جزءً من هذا المبلـغ يعتبـر ضـريبة مسـتترة أو مقنعـة ، وبالتـالى فهـى لاتصدر بقانون ، ولايعلم الفرد حقيقتها ، وإنما يستدل عليها بالقيمة الزائدة التى يدفعها الفرد عند طلب الخدمة .

ولـذلك يفضـل بعـض الكتـاب ([253]) أن لايتحمـل الأفـراد إلا جـزءً مـن تكلفـة الخدمة التى يحصلون عليها ، لأن بعض المرافق التـى تـؤدى هـذه الخـدمات تفيد المجتمع فى مجموعه ،إلى جانب الفائدة الخاصـة التـى تعـود علـى الفـرد دافع الرسم ، وليس من العدل أن يتحمل هذا الفرد كل التكلفة . إذ لا يعنـى أن الرسم يرتبط بخدمة أو منفعة خاصـة يحصل الفرد عليهـا ، أن المجتمـع ككـل لا يمكن أن ينتفع بهذه الخدمة ،ولو بصورة غير مباشرة .

([251]) د. عبد المنعم فوزى : مالية الدولة والهيئات المحلية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 1964، ص 43

([252]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى الإيرادات العامة ، ص 52

([253]) د. محمد لبيب شقير : علم المالية العامة ، القاهرة ، 1957، ص 270

وخدمة التقاضى – على سبيل المثال - التى يدفع الفرد عنها رسماً لرفع الدعوى تحقق للفرد منفعة شخصية مباشرة تتمثل فى حفظ حقه من الضياع او إرجاع حقه إليه ، كما تحقق للمجتمع منفعة عامة غير مباشرة تتمثل فى استقرار المعاملات وترسيخ العدالة والأمن الاجتماعى الكفيل بأن يعمل أفراد المجتمع فى جو من الطمأنينة والإحساس بالعدل.

الأهمية النسبية للرسوم

كانت للرسوم مكانة تفوق الضرائب فى العصور الوسطى ، حين كانت العلاقة بين الدولة والفرد أشبه بالعلاقة التعاقدية التى تجعل وظيفة الدولة هى إنتاج الخدمات التى يطلبها المواطنون ، على أن يدفع الفرد مقابل الخدمة التى يطلبها ، لذا كان من المعتاد أن يدفع الفرد الرسوم مباشرة إلى الموظفين .ومن أوضح الصور على ذلك مقابل التقاضى الذى كان يدفعه الفرد إلى القاضى مباشرة . فضلاً عن أن الملوك كانوا يفضلون الرسوم على الضرائب لسهولة فرض الرسوم ، و تفادياً لدعوة نواب الشعب للموافقة على فرض الضرائب .

أما فى العصور الحديثة ،ومع تطور دور الدولة ، والاعتراف بها كتنظيم يعمل نيابة عن الأفراد باسم التضامن الاجتماعى أخذ الاعتراف بالضريبة كفريضة جبرية دون ارتباطها بنفع مباشر يتبلور فى ضمير المجتمع ، وأنه يجب على الدولة أن تقدم الخدمات اللازمة للأفراد بالمجان أو بثمن يقل عن تكلفتها .كما أن فرض الرسوم لم يعد طريقاً سهلاً أمام الحكومات تفرضة وقتما تشاء وكيفما تشاء ([254])، بل ألزمت الدساتير الحديثة([255]) أن يكون فرض الرسوم بناءً على قانون يوافق عليه البرلمان ويضع الحدود أوالأحوال التى يتعين تحصيل الرسم على أساسها ، مما ترتب عليه انخفاض حجم الرسوم وزيادة حصيلة الضريبة ، الأمر الذى جعل الرسوم تتراجع أهميتها النسبية عن ذى قبل.

([254]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى الإيرادات العامة ، ص 46

([255]) نصت الفقرة الثانية من المادة 26 من دستور 2012 على أنه" ولا يكون إنشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها فى غير الأحوال المبينة فى القانون. ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا فى حدود القانون، وبنفس العبارات نصت الفقرة الأخيرة من المادة 3 من الإعلان الدستورى النافذ اعتباراً من 2013/7/9 ".

المبحث الثالث
القروض العامة

لم تعد إيرادات الدولة من الدومين والرسوم والضرائب كافية لتمويل نفقاتها المتزايدة ، وذلك إما لأن بعض هذه الإيرادات ثابتة تقريباً ولا يمكن زيادتها إلا بنسبة طفيفة لا تتناسب مع نسبة الزيادة الكبيرة فى النفقات العامة ، كما هو الحال بالنسبة للدومين ، أو أن الطاقة الضريبية للمجتمع لا تسمح بزيادة أعباء ضريبية جديدة تكون لها آثار سيئة على الممولين ([256]) ، وعلى النشاط الاقتصادى بوجه عام .

لذلك تلجأ الدول إلى الاقتراض من الأفراد أوالبنوك ،أو الدول الأجنبية أو المؤسسات الدولية، لتغطية التزاماتها بالإنفاق العام على مواطنيها . ونظراً لاضطراد لجوء الدولة إلى القروض ، فقد أصبحت القروض العامة مصدراً عادياً من مصادر الإيرادات العامة للدولة ، ولم يعد يعتبرها الكتاب مصدراً استثنائياً كما كان يعتبرها التقليديون كذلك .

تعريف القروض العامة

يعرف القرض العام *public loan* بأنه مبلغ من النقود تستدينه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الغير مقابل تعهدها برد أصل الدين والفوائد المترتبة عليه وفق الشروط المتفق عليها فى عقد القرض .

ويتضح من هذا التعريف أن للقروض العامة الخصائص التالية :

1- مبلغ من النقود تقترض الدولة مبالغ نقدية ، تمشياً مع الطبيعة المعاصرة للنظم الاقتصادية ، التى تعتد بالنقود فى معاملاتها ، ومن ثم فلا يكون موضوع القرض قيماً غير نقدية .**2- تعقدها الدولة** لا يكتسب القرض العام صفة العمومية إلا إذا كانت الدولة طرفاً فيه ، وذلك بخلاف القروض الخاصة التى تكون بين طرفين من أشخاص القانون الخاص ، كالأفراد والشركات والجمعيات .

([256]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى علم المالية العامة ، دون ناشر ، 1997- 1998 ، ص 333، ود. عادل أحمد حشيش ، ص 220

ويكفى أن يكون أحد طرفى القرض الدولة أو إحدى هيئاتها العامة ليكتسب صفة القرض العام ، إذ يمكن أن تعقده الدولة أو إحدى وزاراتها أو هيئاتها العامة أو هيئاتها المحلية .

ولايهم أن يكون الطرف الثانى فى عقد القرض دولة ، أو هيئة عامة ، أو خاصة أوهيئة فرداً من الأفراد ، إذ أن يمكن أن تعقد الدولة قرضاً مع دولة أخرى ، أو مع هئية عامة محلية أو أجنبية ، أو مع بنك عام أو خاص ، أو مع احد الأفراد .

أما القرض الخاص فهو الذى يكون بين الأفراد أو الجهات الخاصة فيما بينها ويختلف القرض العام عن القرض الخاص فى أمرين أساسين ([257])، **أولهما:** أن المدين فى القرض العام وهو الدولة شخص باق لمدة طويلة ، تسمح له بأن يقترض إلى آجال غير محددة ، أو أن يحول القروض المؤقتة إلى قروض مؤبدة ، بينما المدين فى القرض الخاص هو الفرد أو الشخص الخاص ، وهو شخص ذو عمر قصير ، ينقضى بالموت إذا كان شخصاً طبيعياً ، أوبالفسخ والانحلال إذا كان شخصاً معنوياً ، من ثم فمن الطبيعى أن تكون قروضه لأجل محدود ، وقصيرة نسبياً .**وثانيهما** : لا تتعرض الدولة كمدين لجزاءات كالتى يتعرض لها المدينون فى القرض الخاصة ، سيما إذا كانت القروض التى تبرمها الدولة قروضاً داخلية . فلا يمكن الحجز على أموالها ، ولا بيعها ضماناً لسداد القروض وإن كانت هناك من الضمانات التى ينص عليها عقد القرض العام لضمان أموال المقترضين ، فضلاً عن إمكان توقيع الدول الدائنة على الدولة المدينة جزاءات سياسية واقتصادية فى حال إخلالها بالتزامها بالوفاء بالقروض الدولية وفوائدها .

3- يترتب على القرض التزامات مالية على الدولة يرتب عقد القرض العام على الدولة إلتزاماً مالياً بدفع فوائده ، ورد أصله خلال الفترة المالية المتفق عليها ، وذلك بخلاف المبالغ الأخرى التى تحصل عليها الدولة ، كالرسوم أو الضرائب بلا مقابل مالى تلزم برده إلى من يدفعونها .

التمييز بين القرض والضريبة

([257]) د. زكى عبد المتعال ، ص 538، ص 539

يتشابه القرض مع الضريبة فى أن كلاً منهما يعتبر مصدراً من مصادر الإيرادات العامة ، لتمويل الخزانة العامة للدولة ، وأنه يستند إلى قانون ، وأن كلاً منهما يتحمل الأفراد أعباءه. فالضريبة من المصادر العادية للإيرادات العامة التى تحصل عليها الدولة ، ويتحمل الأفراد عبء الضريبة بصورة مباشرة ، عن طريق الاقتطاع نقدى من أموالهم ، كذلك القرض العام يعد من المصادر غير العادية للإيرادات العامة ، ويتحمل الأفراد عبء سداد الدولة لأصل الدين وفوائده ([258]) ،

ولكن بصورة غير مباشرة ، حيث تقوم الدولة بالوفاء بالقرض وفوائده من الضرائب التى تقتطعها الدولة من الأفراد ، أى أن الأفراد هم الذين يسددون القرض العام من المبالغ التى تحصلها الدولة منهم فى صورة ضرائب . كما أن كلاً من الضريبة والقرض العام تلجأ الدولة إليه بمقتضى قانون تصدره السلطة التشريعية ، وتمنح بموجبه الدولة تفويضاً بتحصيل الضريبة أو إبرام القرض .

ولكن تختلف الضريبة عن القرض العام ، فى أن الضريبة اقتطاع جبرى من الأفراد ، لا تلتزم الدولة برده إليهم تالية ، ولا تدفع فوائد عنه ، وذلك للمساهمة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، ودون تخصيص مبلغ الضريبة لغرض معين .بينما يكون القرض من حيث الأصل مساهمة إختيارية من الدائن إلى الدولة ، لايجبر عليه ، وتلتزم الدولة برد أصل القرض وفوائده المتفق عليها إلى الدائن ، كما يخصص القرض العام للإنفاق على وجه معين .

ولكن المتأمل فى التنظيم المعاصر للضريبة والقرض العام يجد أن هوة الخلاف بينهما تضيق إلى حد أن تشابه القرض العام مع الضريبة فى كثير من الحالات ([259]) ، إذ أدى العجز المتزايد للميزانية العامة للدولة إلى إبرام القروض الجبرية ، التى تلزم الدولة الأفراد على الاكتتاب فيها ، وأن تكون هذه القروض مؤبدة أى لا تلزم الدولة بردها خلال مدة معينة .

كما تلجأ الدولة إلى القروض العامة دون أن تكون هذه القروض مخصصة لتمويل نفقة معينة ، وإنما تخصص لتمويل نفقات عامة غير محددة ، تدخل ضمن باب سد عجز الموازنة ، أو تغطية نفقات الحروب . ومن ثم تشابه

([258]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 424

([259]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 307

القرض العام مع الضريبة ، حين أصبح القرض إقتطاعاً جبرياً ، دون التزام محدد على الدولة برده ، وغير مخصص لنفقة معينة . وفى المقابل فرضت بعض الضرائب لتمويل نفقة معينة ، ومن أمثلة الضرائب المخصصة : ضريبة الملاهى المقررة بالقانون رقم 63 لسنة 1945 بهدف النهوض بصناعة السينما فى مصر ، والضريبة الإضافية المقررة بالقانون رقم 499 لسنة 1949 بشأن إنشاء دور المحاكم والعناية بها ، وضريبة التلوث للحد من التلوث البيئى . وبذلك تشابهت الضريبة مع القرض فى تخصيص مواردهما لتمويل نفقات معينة .

التمييز بين القرض العام والالتزامات المالية الأخرى

تلتزم الدولة قبل الغير بالتزامات مالية تفرضها عليها علاقاتها مع هؤلاء الأفراد أو الجهات. ومن أمثلتها التعويضات التى تلزم بدفعها على ملاك العقارات التى تقوم بنزع ملكيتها للمنفعة العامة ، ولمالكى العقارات والمنقولات التى تؤممها ، وكذلك الغرامات التى يحكم على الدولة بها نتيجة أخطاء ارتكبتها فى حق المواطنين أوالغير .

وتتشابه هذه التعويضات والغرامات مع القروض العامة فى أن كلاً منها التزام نقدى فى ذمة الدولة عليها آداؤه للغير ، ويشكل مع القرض العام مجموع الدين العام *public debt*.ولكن الفرق بينهما يكمن فى أن الأصل فى القرض العام أن يكون بإرادة الدولة ، فهى التى تدعو إليه ، وتحدد شروطه وفق مصلحتها ، بينما تتحدد التعويضات والغرامات المالية رغماً عن إرادة الدولة فى أغلب الأحيان .

كما نستطيع أن نتبين الفرق بينهما عند مطالعة الميزانية العامة للدولة حيث ترد التعويضات والغرامات فى جانب النفقات ، بينما يرد القرض العام فى جانب الإيرادات وقت الحصول عليه ، وفى جانب النفقات عند سداد فوائده ، ورد أصل مبلغه([260]).

الأساس القانونى للقروض العامة

([260]) د. عادل أحمد حشيش ، ص 223

يحكم لجوء الدولة إلى القروض كمصدر للإيرادات العامة القواعد الدستورية النافذة ، والتى تهدف إلى إحكام الرقابة البرلمانية على سلطة الحكومة فى إبرام القروض ، لما ينطوى على هذه القروض من التزامات مالية ، لايقتصر أثرها على الجيل الحالى ، بل يمتد إلى الأجيال القادمة التى يكون عليها الوفاء بأصل القرض وفوائده فى المواعيد المتفق عليها ، مما يعنى أن هذه الأجيال قد تتحمل الاقتطاع المالى لسداد قرض لم تنتفع به أصلاً .

لذلك تنص الدساتير الحديثة على أن يصدر القرض العام بقانون .

وهذه الرقابة البرلمانية تهيىء لأعضاء البرلمان – ممثلى الشعب – فرصة مناقشة سياسة الحكومة ، وتقييم برامجها ، وتنظيم لجوئها إلى القروض ، ووضع الضمانات لحماية الدائنين من الأفراد ، وذلك من خلال تصويت النواب على قانون القرض.

ويعتبر قانون القرض قانوناً شكلياً ، لأنه لايعنى أكثر من أنه يجيز للحكومة عقد قرض معين بمبلغ معين ، فهو كقانون الميزانية لايتضمن أحكاماً موضوعية .ويستثنى من ذلك القانون الذى يمنح الحكومة سلطة عقد [261] قروض إجبارية مع المواطنين ، فهو يعتبر قانوناً موضوعياً لأنه يتضمن عدداً من الأحكام الموضوعية الآمرة التى تنطبق على كافة الحالات الفردية التى تتوافر فيها الشروط والأوضاع التى يقررها القانون .

بيد أن اصدار القرض العام بقانون يجب أن لايعنى إمكان امتناع الدولة عن الوفاء بالقرض وفوائده بقانون آخر يلغى قانون القرض ، بدعوى أن قانون القرض كغيره من القوانين التى يمكن الغاءها بقانون لاحق صادر عن البرلمان ، لأن فى هذا القول خلط بين حق الدين الناشىء عن القرض ذاته ، ومدى تنفيذ هذا الحق بقانون ، فإذا كان قانون القرض قد ألغى بقانون لاحق ،

([261]) يذهب بعض الكتاب إلى عدم التسليم بالطبيعة العقدية للقرض الإجبارى ، لأن هذا القرض يعد عملاً من أعمال السيادة ، حيث تستهدف الدولة من إصداره تحقيق مصلحة عامة ، ولكننا نرى أن القرض الإجبارى ذو طبيعة عقدية ، وليس عملاً تشريعياً محضاً ، ولكنه يقترب من عقود الإذعان التى لا يكون للطرف المذعن حرية فى فرض شروطه .

فإن ما تم الغاؤه هو إجراءات تنفيذ هذا الحق ، أما أصل الحق ، وهو مبلغ الدين ، وفوائده ، لم يلغ ، ويظل معلقاً فى ذمة الدولة يجب عليها الوفاء به([262]) .

والواقع أن إلغاء القرض بقانون وإن كان جائزاً من الناحية النظرية ، إلا أن الواقع العملى لا يدعم ذلك ؛ لأن إقدام الدولة على هذا الإلغاء يعنى فقدان الثقة بين الدولة والمواطنين مما يحول دون إمكانها إبرام قروض داخلية فى المستقبل ، كما أنها لن تتمكن من هذا الإلغاء بإرادتها المنفردة بالنسبة للقروض الأجنبية ، وإلا تعرضت لعقاب دولى ، والتزام بتعويض المقرضين عن هذا الإلغاء ، فضلاً عما يصيب سمعتها الدولية من ضرر .

أنواع القروض: يمكن تقسيم القروض العامة تبعاً للوجهة التى ينظرمنها إليها، أى من حيث حرية الأفراد فى إقراض الدولة ، ومدة هذه القروض ، ومصدرها ([263]) ، وذلك على النحو التالى :

1-من حيث حرية الأفراد فى إقراض الدولة

تقسم القروض العامة إلى قروض اختيارية*voluntary loans* ، يكون للأفراد حرية الاكتتاب أو عدم الاكتتاب فى القرض الذى تعقده الدولة ، وقروض إجبارية *forced loans* لا يكون الأفراد حرية الاختيار فى قبول أو رفض الاكتتاب ، بل إنهم يجبرون على إبرام القرض مع الحكومة .

والأصل أن القروض العامة تكون اختيارية ، والاستثناء هو لجوء الدولة إلى القروض الإجبارية .

([262]) د.محمد عبد الله العربى ،الجزء الرابع ، ص 36، ص 37

([263]) توجد تقسيمات أخرى للقروض بجانب التقسيمات الرئيسية التى أوضحناها فى المتن ، منها تقسيم القروض من حيث الغرض من عقدها إلى قروض لسداد عجز مالى أو عجز نقدى ، وتقسيم القروض من حيث توازن حصيلتها مع أصلها إلى قروض جامدة أوغير منتجة *deadweight debts* تعقد لتمويل نفقات عامة طارئة ولاتعرف حصيلتها غالباً ، وقروض سالبة *passive debts* تكون حصيلتها غير نقدية فهى لاتغل عائداً مباشراً كالإنفاق على الدومين العام (إنشاء أو صيانةالحدائق العامة مثلاً) ، وقروض موجبة *active debts* تكون حصيلتها نقدية كالتى تنفق على مشروعات إنتاجية مباشرة .

أنظر : د. دلاور على ، ود. محمد طه بدوى ، ود. عبد المنعم فوزى : دراسات فى المالية العامة ، دار المعارف بمصر ، 1956، ص 52– ص 63

وفـى القـروض الاختيارية تعرض الدولـة شـروط الاكتتـاب فـى القـرض الـذى تزمع إبرامه مع الأفراد ، ومدته ، والفائدة المترتبة عليه ، وضماناته ، وللأفراد الحرية التامة فى أن يبرموا مع الدولة هذا القرض أو لا يبرمونه ، وفق ظروف السوق ، وجدوى القرض بالنسبة إليهم ، والعوامل النقدية والمالية والسياسية المحيطة به . ولكن قد تضطر الدولة فى حالات استثنائية إلى إجبار الأفراد على إبرام قروض عامة معها ، دونما اعتبار لرغباتهم ، ومدى قبولهم لهذا القرض ، نظراً للظروف العصيبة التى تمر بها الدولة ، وحاجتها الشديدة للأموال ، وخاصة فى أوقات الحروب ، أو عند الارتفاع الشديد فى معدلات التضخم وما يصاحبه من ارتفاع كبير فى الأسعار ، مما يتطلب من الدولة أن تمتص بعض السيولة النقدية من أيدى الأفراد لتقليل الطلب ، والحد من التضخم من خلال إجبار هؤلاء الأفراد على إقراضها ([264]).وتلجأ الدولة إلى القرض الإجبارى خشية أن لا يستجيب الأفراد لرغبتها فى إبرام القرض رغم حاجتها إليه ، إذا تركت لهم حرية الاختيار ، وخاصة عندما تكون ثقة الأفراد فى الإئتمان المالى للدولة ضعيفة. الأمر الذى يجعل الدولة تصدر سندات الاكتتاب وتجبر بعض المواطنين على الاكتتاب فيها ، وفق الشروط التى يتضمنها قانون القرض ، دون أن تترك لأحد منهم فرصة للاختيار بين قبول القرض أو رفضه .

وقد يكون الإجبار على إبرام القرض ظاهراً جلياً ، أو مستتراً خفياً :

ففى القرض الإجبارى الظاهر تعرب الدولة عن رغبتها فى إبرام القرض مع هؤلاء المواطنين جبراً عنهم ، من خلال إلزامهم بشراء عدد معين من السندات الحكومية بالشروط التى تضعها ، وهى بذلك تقرر صراحة الاستيلاء على كل ، أو جزء ، مال الأفراد فى مقابل السندات الحكومية . ومن الأمثلة على ذلك اقتطاع الاتحاد السوفيتى – السابق – لجزء من دخول الأفراد نظير سندات حكومية يكتتبون إجباراً فيها .

أما **القرض الإجبارى المستتر** فيتمثل فى قيام الحكومة باقتطاع أو تجميد جزء من دخول الأفراد المستحقة لهم فى ذمتها ، مقابل إصدار سندات حكومية للوفاء بهذه الأموال فى المستقبل ، دون أن تعلن صراحة عن إلزام الأفراد بإقراضها ، أو فى حالة تثبيت الدين *consolidation* أى تحويله من قرض

([264]) د. رفعت المحجوب ، ص 456

قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل يختلف فى شروطه عن القرض الأول ([265]) ، وذلك فى الأحوال التى تفرض فيها الدولة على دائنيها هذا الوضع فرضاً .ومن أمثلته: قوانين القروض الإجبارية التى أبرمتها الحكومة المصرية لتنفيذ قوانين الإصلاح الزراعى ، وقوانين التأميم ، حيث دفعت الحكومة التعويضات فى صورة سندات حكومية ، وكذلك قرض الإدخار الإجبارى الذى يمكن الحكومة من احتجاز جزء من مرتبات العاملين بها للادخار ، أو الإلتزام المقرر بالقانون رقم 7 لسنة 1959 على شركات القطاع العام بتخصيص 5% من صافى أرباحها لشراء سندات حكومية .

واعتبر بعض الكتاب القرض الإجبارى ضريبة مستترة ، لأنه يتضمن ما تتضمنه الضريبة من اقتطاع جبرى بقانون دون حصول الممولين على نفع خاص مباشر منه . ولا يغير ذلك كون القرض الإجبارى ينطوى على استرداد قيمة القرض وفوائده ، لأنه قد يترتب على طول أمد القرض انخفاض قيمة سنداته الحقيقية فى السوق عن قيمته الإسمية ، مما يعنى إفقاراً لذمة الدائن نتيجة تدهور قيمة النقود فى قت سداد القرض ، بل قد تقرر الدولة إلغاء ديونها وعدم سدادها ، مما يحول القرض الإجبارى إلى ضريبة بلاخلاف .

بيد أن سلطة الدولة فى إبرام القروض الإجبارية محدودة بالقروض الداخلية ، أى بالقروض التى تبرمها مع الأشخاص المقيمين فى أراضيها ، لما لها من سلطة وسيادة داخل حدودها الإقليمية ، ولا تستطيع إجبار الدول أو الأجانب المقيمن فى الدول الأخرى على إبرام مثل هذه القروض معها ، اللهم إلا إذا كانت الدولة المدينة تحتل الدولة الدائنة ، فتمكنها سلطة الاحتلال من عقد قروض إجبارية مع الدولة المحتلة . ومن أمثلة هذه الحالة القرض الإجبارى الذى فرضته سلطة الاحتلال الألمانى على المواطنيين الفرنسيين إبان احتلالها لفرنسا أثناء الحرب العالمية الثانية .

ويعيب القرض الإجبارى أنه يضر بالدولة أكثر من أن يفيدها ، فهو يعمق ضعف الثقة فى اقتصاد الدولة ، ويضر بالعلاقة بينها وبين مواطنيها ، ويحفز الأغنياء منهم على تهريب أموالهم إلى الخارج خشية أن تصادرها الدولة تحت

([265]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 429، ص 430

ستار القروض الإجبارية ، لذا لايفضل لجوء الدولة إلى هذه القروض إلا عند الضرورة القصوى .

2- من حيث مدة القرض

وتقسم القروض كذلك ، من حيث المدة التى يستمر فيها عقد القرض العام نافذاً ، إلى قروض مؤبدة ، وقروض مؤقتة :

أ- القروض المؤبدة

وهى القروض العامة التى تبرمها الدولة ، دون أن تحدد مدة زمنية معينة للوفاء بها أو انقضائها . وتظل الدولة ملزمة بدفع فوائد القرض المؤبد إلى أن تنتهى مدته بإرادتها المنفردة ، وبالتالى فإن القرض المؤبد لا يعد كذلك إلا بالنسبة للمقرض ، أما الدولة فالقرض لا يعد مؤبداً بالنسبة لها ، لأنها تستطيع أن تنهيه متى شاءت .

ولهذه القروض ميزتها بالنسبة للدولة ، حيث يتيح لها حرية اختيار الوقت المناسب لميزانيتها لسداد القرض ، دون أن تكون مضطرة للوفاء به فى ميعاد قد لايلائم ظروفها .

وتستطيع الدولة أن تتحين الوقت الذى يكون انقضاء القرض المؤقت فيه فائدة لها ، كأن تكون أسعار الفائدة فى السوق مرتفعة عن سعر الفائدة التى تدفعها عن القروض المؤبدة ، مما يعنى انخفاض قيمة سندات القرض المؤبد ، وبالتالى يكون من مصلحة الدولة شراء عدد كبير من سندات هذه القروض للتخلص منها بتكلفة قليلة .أما إذا انخفض سعر الفائدة فى السوق عن سعر فائدة القروض المؤبدة ، بادرت الدولة بإصدار قروض جديدة بسعر الفائدة الأقل ، مع المزايا التى تشجع المقرضين على الاكتتاب فيها ، ثم تقوم بسداد جزء من قروضها المؤبدة من مبلغ القروض الجديدة لتستفيد من فرق السعر بين الفائدتين للوفاء بديونها القديمة ([266]).

([266]) وتعرف هذه الصورة بتحويل الدين *conversion* وفيها تستغل الدولة التغير فى أسعار الفائدة على الديون للتخلص من عبء القروض التى أبرمتها ، وهى طريقة جائزة من الناحية القانونية ، لانها تتضمن فى الواقع إلغاءً لقرض قائم ، واستبداله بقرض آخر وفق أسعار فائدة جديدة .

ولكن يعيب القروض المؤبدة أنها تؤدى إلى تراكم الديون العامة على الدولة ، مما يزيد من تدهور مركزها المالى ، ذلك لأن عدم تحديد ميعاد يلزم الدولة بالوفاء بالقرض يجعلها غير مكترثة بالوفاء به ، مما يحملها عبء دفع فوائده لأجال غير محددة ، بجانب القروض الأخرى الجديدة التى تبرمها دون أن يكون عليها التزام للوفاء .

فضلاً عن أن إمكانية تحويل الدين بالاستفادة من التغير فى أسعار الفائدة لا تقتصر على القروض المؤبدة وحدها ، بل يمكن أن يتم بالنسبة للقروض المؤقتة ، طالما نص على ذلك عقد القرض .

ب- القروض المؤقتة

وهى القروض العامة التى تلتزم الدولة للوفاء بها فى المواعيد المحددة بعقد القرض .ويمكن تقسيم هذه القروض ، كذلك ، إلى ثلاثة أنواع : قروض قصيرة الأجل ، وقروض متوسطة الأجل ، وقروض طويلة الأجل :

I-القروض قصيرة الأجل

تعقد هذه القروض لتغطية إحتياجات نقدية مؤقتة خلال السنة المالية ، حين تنخفض حصيلة الضرائب مثلاً خلال فترة معينة من السنة ، فتضطر الدولة إلى إبرام قرض قصير الأجل لتوفير بعض الإيرادات للوفاء بالتزاماتها خلال هذه الفترة ، على أن تقوم بسداد هذا القرض من تدفق الحصيلة الضريبية بعد ذلك . وهذه القروض تعتبر قصيرة الأجل ، لأن مدتها قصيرة ، تتراوح ما بين ثلاثة أو ستة أشهر ، إلى سنة أو سنتين .

وتصدر هذه القروض فى صورة أذون خزانة *Treasury Bills or Certificates*وهى سندات يصدرها البنك المركزى كغطاء للإصدار النقدى

ويختلف ذلك عن قيام الدولة بتخفيض سعر الفائدة على القروض القائمة دون إلغائها ، بأساليب مباشرة (من خلال اصدار قانون يحدد سعر الفائدة على هذه القروض بقيمة أقل من السعر المتفق عليه وقت إبرام القرض) ، أوباساليب غير مباشرة (عن طريق فرض ضريبة على فائدة القرض تؤدى عملاً إلى تخفيض قيمته).

ويرى بعض الكتاب أن الأساليب غير المباشرة تعتبر إخلالاً من الدولة لالتزاماتها قبل المقرضين ، وتمثل عملاً غيرمشروع .

أنظر : د. محمد عبد الله العربى ، الجزء الرابع ، ص 60

، ويسمح للبنوك والأفراد بالاكتتاب فيها مقابل فائدة ، مع تقرير الحق فى أن يتداولها المكتتبون ، أو أن يخصموها لدى البنوك التجارية .

وتصدر الدولة أحياناً أذون خزانة غير عادية *Treasury Notes* وهى التى يتجاوز ميعاد استحقاقها السنة ، ولا يزيد عن خمس سنوات ، وتستخدم فى تغطية عجز الميزانية أو لغير ذلك من الأغراض ، وتلجأ إليها الدولة عندما لا تشجع ظروف سوق المال على إصدار قروض متوسطة أو طويلة الأجل .

وتعتبر أذون الخزانة من أفضل القروض حيث ينتفى خطر عدم الوفاء بها ، لأنها مضمونة السداد من الحكومة ، ومدتها قصيرة ، ويمكن تحويلها إلى نقود بإعادة خصمها فى أى وقت ، لذا يقبل المكتتبون عليها رغم انخفاض سعر فائدتها

ومن عيوبها أنها تحمل الدولة أعباء جديدة إذا ارتفعت أسعار الفائدة خلال فترات آجالها القصيرة ، ولتوالى مواعيد الوفاء بها ، مما قد يزيد من معدلات التضخم ([267]).

ويطلق على هذه القروض([268]) : الديون السائرة ، أو الديون الطافية، أو الديون العائمة ***floating debts*** ، لأن مجموع هذه القروض ليس ثابتاً ، بل يتغير كثيراً فى مدة طويلة ([269]) .

II-القروض متوسطة الأجل : وهى القروض العامة التى تبرمها الدولة لمدة تتجاوز مدة القروض قصيرة الأجل ، ولاتبلغ مدة القروض طويلة الأجل.

ويتفق الكتاب على أن مدتها أكثر من سنة , ولكنهم يختلفون فى أقصى مدة لها ، ما بين خمس سنوات ، وعشر سنوات ، وخمس عشرة سنة ، إلى عشرين سنة .

III-القروض طويلة الأجل : وهى القروض العامة التى تبرمها الدولة لمدة طويلة نسبيا ، تتجاوز المدة التى تعتبر فيها القروض متوسطة الأجل ، ويمكن

([267]) د. محمود رياض عطية ، ص 327

([268]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 432

([269]) د. محمود رياض عطية ، ص 325

أن تتجاوز مدة هذه القروض العشرين سنة . ويطلق ([270])عليها أحياناً القروض المثبتة *Funded Debts* .

ويثور التساؤل عن مدى حق الدولة فى تعجيل الوفاء بالقرض قبل موعد حلوله ؟

يتفق الكتاب على أنه لايحق للدولة التعجيل بالوفاء بجميع القروض أو استهلاكها دفعة واحدة قبل حلول أجلها ، لأن فى ذلك إضرار بحق المقرض فى أن يظل القرض سارياً إلى نهاية مدته ، حتى ينتفع بفوائد القرض طوال هذه المدة ، تنفيذاً للعقد القرض المبرم مع الدولة ، حيث يتضمن هذا العقد حقوقاً لطرفين ، هما الدولة والمقرض . وكما للدولة حق فى الحصول على مبلغ القرض ، وعدم المطالبة به إلا عند حلول أجله ، فإن للمقرض حقاً يتثمل فى الحصول على فوائد القرض إلى أن تنتهى مدته المتفق عليها ([271])، لأنه قد ارتضى بهذا العقد أن يوظف أمواله فى هذا النوع من الاستثمار دون غيره .

ولكن يختلف الكتاب ([272]) فى مدى حرية الدولة فى تعجيل الوفاء ببعض القروض قبل موعدها، كأن تقوم باستهلاك بعض هذه القروض كل سنة ، عن طريق القرعة ، حيث ذهب بعض الكتاب إلى جواز ذلك طالما كان عقد القرض يجيز للدولة استهلاك القرض بطريق القرعة قبل موعده ، ومن ثم يكون المقترض قد وطن نفسه على أن استثماره فى هذا النوع من القروض قد يتوقف بانقضاء القرض عن طريق القرعة التى تجريها الدولة سنوياً ، بينما يصر فريق آخر من الكتاب على أن هذا الاستهلاك يخالف شروط القرض الذى يلزم الدولة بحماية مصلحة المقترض فى استمرار القرض مدته المتفق عليها ، حتى يستوفى المقترض حقه من الفوائد التى يبتغيها من عقد القرض . ومن ناحية أخرى ، فإنه يمكن أن تحدد الدولة تاريخاً واحداً لسداد القروض ، كما يمكن أن

([270]) د. محمد دويدار ، ص 273

([271]) وقد حاول القانون المدنى المصرى أن يوازن بين حق كل من المدين فى إنهاء عقد القرض قبل موعده تخفيفاً لأعبائه المالية ، وبين حق الدائن فى استمرار عقد القرض إلى انتهاء مدته المتفق عليها لكى ينتفع بفائدة القرض طوال هذه المدة ، فأجازت المادة رقم 544 من هذا القانون للمدين الحق فى إلغاء عقد القرض قبل مدته ، بشرط أن لا يعمل هذا الإلغاء أثره قبل مضى ستة أشهر من بداية عقد القرض ، وأن لايتأخر عن سداد مبلغ القرض المطلوب إنهائه عن الستة أشهر التالية لإعلان المدين رغبته فى إنهاء عقد القرض .

([272]) د. محمد عبد الله العربى ، الجزء الرابع ، ص 61- ص 63

تحدد تاريخين ، بحيث يكون لها الاختيار أن تسدد القرض فى أيهما ، وذلك لكى تعطى لنفسها فرصة للتخفيف من أعباء القرض قبل حلول أجله ([273]) .

3- من حيث مصدر القرض

كما يمكن تقسيم القروض من حيث المصدر الذى منه تحصل الدولة على مال القرض ، وقد يكون هذا المصدر داخل الدولة فيكون القرض داخليا ، أو قد يكون من خارج الدولة فيكون القرض خارجياً :

أ- القروض الداخلية يقصد بالقرض العام الداخلى *Internal Public Loan* القرض الذى تبرمه الدولة مع الأفراد أو الجهات المقيمة داخل إقليمها ، سواء كان المقرض وطنياً أم أجنبياً([274]) . وتلجأ الدولة إلى الاقتراض الداخلى عندما تتوافر المدخرات المحلية ، أى عندما يكون لديها فائض من رأس المال لم يوظف فى الاستثمار الخاص، لأن الاقتصاد فى حالة التشغيل الناقص .

وتأخذ القروض الداخلية طابعاً وطنياً أو قومياً ، عندما تحشد الدولة الدعوة إليها عقب تعرضها لكارثة طبيعية ، أو بسبب الحرب ، وذلك لجمع الأموال لإعادة الإعمار ، فيكتتب المواطنون فى هذه القروض بدافع حبهم للوطن ، لذا تسمى هذه القروض بالقروض الوطنية، وهى غالباً ما تكون ذات فائدة منخفضة أو بدون فائدة . و يعتبرها بعض الكتاب ([275]) من قبيل القروض الجبرية ، لما تنطوى عليه من عنصر جبر ، يتمثل فى الإكراه الأدبى الذى وقع على المواطنين لإبرام القرض ، بضغط العاطفة الوطنية .

وتمتاز القروض الداخلية عن القروض الخارجية بأنها:

([273]) د. رفعت المحجوب ، ص 459

([274]) د. محمود عبد الفضيل ، د. محمد رضا العدل ، مبادىء المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص 108.

([275]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 434

1- لا تحمـل الدولــة نفقـات حقيقيــة لخدمــة الـدين أوعنـد الوفـاء بــه ، لأن المستفيدين من ذلك (المقترضين) ، هم المواطنـون أنفسـهم ، وبالتـالى لا يعـدو أن يكون السداد إعادة لتوزيع الأعباء والحقوق داخل الدولة ([276]) .

2- لا يترتب علـى هـذه القروض تحميـل الجيـل الملـزم بـرد أصـل القـرض أعباءً حقيقية ، حتى ولو لم يستفد من القرض فعلاً ،لأن الدولـة كوحدة سياسية تتكون من أفراد المجتمع تعتبر مدينة ودائنة فى آن واحد .

3- أن القرض الداخلى لا يمس كيان الدولة ولا سيادتها واستقلالها السياسى والاقتصادى ، على خلاف القروض الأجنبية.

ب- القروض الخارجية *External Loans*

وهـى القـروض العامـة التـى تبرمهـا الدولـة مـع الأفـراد أو الـدول أو الجهـات الأجنبيـة ، أى خـارج نطـاق سـيادتها الإقليميـة ، سـواء كـان المقـرض شخصـاً طبيعياً أو معنوياً ، ويمكن أن يكون المقرض بنكاً أجنبياً، أو دولـة أجنبيـة ، أو هيئة دولية ، كالبنك الدولى وصندوق النقد الدولى . وتلجأ الدولة إلـى الاقتـراض الخارجى عندما لا يكون لديها فى الداخل الأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام ، أوخططهـا التنمويـة. حـين تعـانى ميزانياتهـا مـن عجـز ، وتكـون المـدخرات المحليـة غيـر كافيـة لتمويـل الاسـتثمارات القوميـة عاليـة التكلفـة ، وخاصـة فـى المراحـل الأولـى للتنميـة ، أو للمسـاعدة علـى الاحتفـاظ بمسـتوى معـين مـن الاسـتهلاك القـومى ، والارتفـاع بمعـدلات الاسـتثمار ، أو لتغطيـة العجـز فـى الميزانيــة العامــة .ويتطلــب إبــرام القــرض العــام الخــارجى أن تــوفر الدولــة المقترضة الضمانات الكافية للمقرضين لسداد أصل القرض وفوائده ومن هذه

([276]) ويرد بعض الكتاب على هذه المقولة بأنه لولا القرض لما اضطر الممولون إلى دفع ضريبة لخدمة الدين والوفاء به بمقدار يزيد عما يدفعونه لو لم يبرم هذا القرض ، كما أن المقرضين (أصحاب الأموال) كان من الممكن أن يجدوا وسيلة أخرى لاستغلال أموالهم فى أنشطة تدر عليهم ربحاً أكبر من قيمة الفائدة التى يحصلون عليها من القرض (د. محمد عبد الله العربى ، الجزء الرابع ، ص 11)، وفى رأينا أن زيادة عبء الضريبة لتمكين الدولة من سداد القرض تقيده مدى مقدرة الممولين على تحمل عبء ضريبة جديدة ، كما أن المفاضلة بين فائدة القرض وربح المشروع لازالت قائمة أمام المقرضين فى حالة القروض الاختيارية ، ومن ثم يصدق هذا النقد فقط على القروض الإجبارية .

الضمانات تخصيص بعض الإيرادات العامة للوفاء بعقد القرض ، أو الوفاء ببعض قيمة القرض فى صورة عينية ، كأن تزود الدولةالدائنة بسلع تحتاجها .

وتقسم القروض الخارجية إلى عدة تقسمات من حيث مصدرها ومدتها :

فمن حيث مصدرها : تقسم القروض الخارجية إلى قروض خاصة ، يكون المقرض للدولة شخصاً أجنبياً من الأفراد أو الهيئات الخاصة ، وقروض ثنائية تبرمها الدولة مع دولة أخرى ، وقروض متعددة الأطراف يكون المقرض هيئة دولية كالبنك الدولى ، أو عدد من الدول .

ومن حيث مدتها : هناك القروض الخارجية قصيرة الأجل تسدد خلال مدة لاتتجاوز سنة ، كالتسهيلات المصرفية لتمويل العمليات الجارية ، والقروض متوسطة الأجل التى تزيد مدتها عن سنة وتصل إلى عشر سنوات ، كقروض البنك الدولى لتمويل المشروعات ، وهناك القروض طويلة الأجل التى تتجاوز مدتها العشر سنوات ، ويمكن أن تصل مدة سدادها إلى خمسين سنة ، كقروض مؤسسات التمويل الدولية .

وتمتاز القروض الخارجية عن القروض الداخلية فى أنها تؤدى إلى زيادة مباشرة فى الثروة القومية للدولة المقترضة ، لأنها عبارة عن نقل القوة الشرائية من يد الأفراد والجهات فى الدولة الدائنة إلى يد الدولة المقترضة ، وبالتالى يؤثر على سعر الصرف فى الدولة المقترضة عند إبرام القرض لأنه يزيد من رصيدها من العملات الأجنبية ، ولا يحرم الدولة المقترضة من الاستفادة من مدخراتها المحلية فى الاستهلاك والاستثمار([277]) .

ولكن يعيبه أنه يحمل الأجيال القادمة أعباء خدمة الدين وسداد أصله عند حلول أجله ، على الرغم من أنه قد لا يكون منتفعاً بهذا القرض ، فضلاً عن سداد القرض وفوائده بالعملة الأجنبية يؤدى إلى نقص رصيد الدولة المقترضة

([277]) ولكن هذه المزايا تتوقف على السياسة الاقتراضية التى تتبناها الدولة ، فإذا لم تكن هذه السياسة رشيدة ، تعتمد على استرتيجية جادة لتحقيق التنمية الاقتصادية فإن رأس المال الأجنبى يؤثر سلباً على قوى الادخار المحلى فى البلدان المدينة فيضعفها ، ويغذى فى الجانب الآخر الاستهلاك المحلى ، ما يترتب عليه اختلال واضح بين معدل الادخار المحلى ومعدل الاستثمار المطلوب .

راجع : د. رمزى زكى : الديون والتنمية ، من مطبوعات الإدارة العامة للشئون الاقتصادية التابعة لجامعة الدولة العربية ، مطبعة دار المستقبل العربى ، القاهرة ، 1985، ص 134- ص 139

من العملات الأجنبية فى تواريخ السداد مما يؤثر على أسعار الصرف لديها . ولما للقروض الأجنبية من آثارسلبية ، لعل من أهمها أنها تنقص من سيادة الدولة المقترضة ، وتوفر للدائنين فرصة التدخل فى شئونها الداخلية ، لذا تفضل الدول التى تتحسن ظروفها الاقتصادية أو أوضاعها المالية تحويل القروض الأجنبية إلى قروض داخلية ، من خلال دعوة المواطنين للاكتتاب فى شراء سندات القروض الأجنبية.

وقد حولت مصر عام 1943 قروضها الأجنبية إلى قروض وطنية ، من خلال تبديل الدين الأجنبى والوطنى ، بتخفيض سعره، وبتحويل سندات الدين الموحد والدين الممتاز إلى سندات القرض طويل الأجل ([278]).

طرق إصدار القرض العام

يمكن للدولة أن تحصل على القروض العامة بأكثر من طريق :

1-طريقة الاكتتاب العام تعلن الدولة بنفسها عن حاجتها إلى عقد قرض، وتدعو الجمهور مباشرة للاكتتاب فيه ، بشراء السندات التى تصدرها ، ويتولى بيعها موظفوا الدولة التابعون لوزارة المالية أو الاقتصاد أو البنك المركزى أو البنوك التجارية .

ويقتصر دور البنوك فى هذه الطريقة على مجرد كونها أماكن لبيع سندات القرض العام ، فى مقابل عمولة تحصل عليها ، دون أن تكون مسئولة عن حصول الدولة على كامل مبلغ القرض الذى تطلبه .

وتتطلب هذه الطريقة أن يكون الاقتصاد القومى للدولة بحالة جيدة ، وأن تكون الدولة على دراية تامة بأحوال السوق المالى والنقدى ، وأن تتمتع بثقة المقرضين فى مركزها المالى وأوضاعها الاقتصادية ، حتى لا يؤدى ضعف الثقة فى الاقتصاد، أو نقص المعلومات الكافية بالسوقين المالى والنقدى إلى عدم تغطية القرض بأكمله .

2-طريقة البيع للبنوك وفقاً لهذه الطريقة تشترى البنوك السندات التى تصدرها الدولة بمبلغ القرض الذى تريده ، فى مقابل أن تقوم هذه البنوك بإعادة

([278]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 339، هامش رقم (1)

بيعه إلى الجمهور نظير عمولة تحصل عليها ، تتمثل فى الفرق بين القيمة الإسمية للقرض وقيمته الفعلية .

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تضمن حصول الدولة على مبلغ القرض الذى تطلبه بالكامل ، دون عناء بيعه للجمهور ، واحتمال عدم تغطيته . ولكن يعيبها أنها تحرم الدولة من بعض المبالغ التى كان يمكن أن تحصل عليها ، فيما لوقامت ببيع سنداتها بنفسها . ولكن مما يخفف من حدة هذا العيب أن البنوك تحصل على هذه المبالغ (العمولة) نظير تحملها مخاطرة شراء جميع السندات ، مع احتمال خسارتها نتيجة عدم تغطية الجمهور لها بالكامل ، خاصة إذا كانت الدولة المصدرة للسندات تمر بظروف اقتصادية سيئة ، أو كان نظامها السياسى مضطرب ، أو لاحتمال مصادرة الدولة لمبلغ القرض دون رد .

3- طريقة المزايدة والمناقصة يمكن أن تعرض الدولة على الجمهور أو على المؤسسات المالية ، أو عليهما معاً ، الاكتتاب فى السندات بطريق المزايدة على الحد الأدنى للإصدار ، أو المناقصة على سعر الفائدة ([279]).وفى الحالة الأولى **(المزايدة)** : تحدد الحكومة سعراً أدنى لإصدار السند فيقوم الجمهور والمؤسسات المالية بالمزايدة للشراء بهذا السعر أو بأعلى منه.

أما فى الحالة الثانية**(المناقصة)** فتحدد الحكومة الحد الأقصى لسعر فائدة السند ، فيتقدم الجمهور والمؤسسات المالية لشراء السند على أساس هذا السعر أو بأقل منه .ويلزم لنجاح هذه الطريقة أن تتوافر لدى المكتتبين الأموال اللازمة لتغطية القرض ، وأن تكون لديهم الثقة فى مالية الدولة .

4- طريقة البيع فى البورصة فى هذه الطريقة تحصل الدولة على القرض العام بنفس الطريقة التى يمكن للقطاع الخاص أن يحصل بها على قروضه ، وذلك بأن تطرح الدولة سنداتها فى بورصة الأوراق المالية لبيعها .وتلجأ الدولة إلى هذه الطريقة عندما يكون الحاجة إلى القرض غير عاجلة ، ومبلغ القرض الذى تطلبه محدوداً .

ولكن يعيب هذه الطريقة أنها تعرض الدولة لمخاطر تقلبات البيع بالبورصة ، وما يترتب عليها من احتمال انخفاض ثمن بيع سنداتها ، أوارتفاع فوائدها ،

([279]) د. دلاور على وآخرون ، ص 61

مما يحمل الدولة أعباءً مالية باهظة .لذا يفضل بعض الكتاب ([280]) التدرج فى عرض سندات الدولة للبيع بالبورصة ، وأن لايتم بيعها دفعة واحدة

أهم أحكام القرض العام

على الرغم من أن عقد القرض يصدر بقانون ، وهو قانون شكلى ، لايتضمن احكاماً موضوعية ، من حيث الأصل ، إلا أنه يلزم أن يتضمن هذا القانون بعض الأحكام التى تبين طبيعة هذا القرض وأحكامه الخاصة ، ومن هذه الشروط تحديد مبلغ القرض ، وسعر الإصدار ، وسعر الفائدة ، وشكل السندات ، والمزايا والضمانات التى يكفلها للمقرضين :

1- مبلغ القرض الأصل أن يكون القرض محدد القيمة ، حيث تحدد الدولة قيمة المبلغ اللازم لتغطية القرض ، بهدف الوفاء بحاجة مالية تقدرها ، ومن ثم يتوقف الاكتتاب فى عقد القرض فور تغطية المكتتبين للمبلغ الذى تحدد للقرض ،أو بانتهاء المدة المحددة للاكتتاب أيهما أقرب . واستثناءً من هذا الأصل ، تلجأ الدولة فى الظروف غير العادية ، كالحروب والكوارث ، إلى عدم تحديد مبلغ القرض ، ومن ثم يكون الاكتتاب متاحاً للمقرضين إلى انتهاء مدته .

والغرض من عدم تحديد مبلغ القرض فى هذه الحالة إما حاجة الدولة إلى أموال كبيرة ، أو خشيتها أن لا يغطى مبلغ القرض فتهتز الثقة بمركزها المالى .وتختلف القروض الخارجية عن القروض المحلية فى أن الغالب فى القروض المحلية أن تكون بالعملة الوطنية للدولة ، أما القروض الأجنبية فتصدر وتسدد غالباً بعملة البلد الدائن مما يتطلب من الدولة المقترضة أن توفر العملة الأجنبية اللازمة لسداد القرض الأجنبى ولخدمته ([281]) .

2- سعر الإصدار من المعلوم أن للسندات قيمتين ، إحداهما إسمية والأخرى فعلية ، والقيمة الإسمية هى القيمة التى تحددها الدولة لقيمة السند ، أما القيمة الفعلية فهى القيمة التى تبيع بها السند إلى المكتتب فعلاً . وقد تتساوى القيمتان الإسمية والفعلية للسند ، فيقال إن السند قد أصدر بسعر التكافؤ ، أما إذا قلت

([280]) د. عبد الهادى مقبل ، ص 339.

([281]) يمكن الاتفاق على سداد القرض الخارجي مع الدولة الدائنة على أن يسدد القرض بالعملة الأجنبية للدولة الدائنة أو بعملة أجنبية تنتمى لدولة ثالثة ، أو عن طريق تصدير الدولة المدينة إلى الدولة الدائنة سلعاً بقيمة القرض وفوائده .

القيمة الفعلية للسند عن قيمته الإسمية ، وهو الحالة الغالبة ، قيل إن السند أصدر بأقل من سعر التكافؤ.

ومثال ذلك أن تكون القيمة الإسمية للسند مائتى جنيه ، وتصدره الدولة بسعر أقل هو 180 جنيها ، وفى هذه الحالة فإن القيمة الفعلية التى يدفعها المكتتب فى السند (180جنيهاً) أقل من قيمته الإسمية ، ويمثل الفرق وهو (20جنيهاً) مكافأة تسديد أو جائزة سداد يحصل عليها المكتتب فى نهاية عقد القرض، وذلك لتشجيع المكتتبين على شراء السندات .

3- سعر الفائدة يحصل المقترض على فائدة دورية عن مبلغ القرض ، بجانب حقه فى رد أصل القرض فى نهاية مدته .

وتعتبر الفائدة على القروض هى العائد الذى يحصل عليه المكتتب من توظيف ماله فى إقراض الدولة ، ومن ثم يتأثر بسعر الفائدة الذى تحدده الدولة على هذا القرض .ويتحدد عادة سعر الفائدة على القرض بما يعادل سعر الفائدة السائد فى السوق وقت إصدار القرض ، إذا كان السند قد أصدر بسعر التكافؤ ، أما إذا أصدر السند بسعر أقل من سعر التكافؤ فإن سعر الفائدة عليه تكون عادة أقل من سعر السوق ، نظراً لأن المقترض يحصل بجانب الفائدة على مبلغ يزيد عن المبلغ الذى اشترى به السند فى نهاية المدة .

ويجب أن يراعى فى تحديد سعر الفائدة ، ظروف السوق المالية ، وحالة ائتمان الدولة ، وضخامة القرض ، ومدته ، واحتمال تغير سعر الفائدة ، والمزايا التى تمنحها الدولة للمقرضين .

ويعين عقد القرض مواعيد دفع الفائدة ، سواء كانت فائدة سنوية ، أو نصف سنوية ، أو شهرية . ومن الضرورى أن تكون هذه المواعيد ملاءمة لكل من الدولة والمكتتبين ، فلا تكون مدة طويلة ترهق صغار المكتتبين ، ولا قصيرة بالقدر الذى يحمل الدولة أعباء إدارية كبيرة .

4- شكل السندات يمكن أن تأخذ سندات القروض العامة واحدة من الأشكال التالية : السندات الإسمية ، والسندات لحاملها ، والسندات المختلطة :

أ- السندات الإسمية فى هذا النوع من السندات تصدر الدولة السند مبيناً به اسم من اشتراه ، وفقاً لما هو مدون فى سجل الدين العام بوزارة المالية . بحيث يتم التعامل مع من صدر السند باسمه أو وكيله القانونى ، دون غيره ، فلا يتم

التصرف فى السند أو صرف الفائدة إلا بعد التحقق من أن المستفيد هو من صدر السند باسمه . ولا يتم التعامل مع غير من صدر السند باسمه إلا بعد تغيير البيانات الواردة عن السند ومالكه بسجل الدين العام .

وتتميز السندات الاسمية بأنها تمنح المكتببين حماية لسنداتهم وحقوقهم فى حالات سرقة السندات أو ضياعها . إلا أنها تعرقل تداول السندات بسرعة وسهولة.

ب- السندات لحاملها يصدر هذا النوع من السندات دون أن يتحدد فيها اسم صاحبها ، ولا يقيد اسم من اشتراها فى سجل الدين العام بالوزارة . ويعد حائز السند هو مالكه ، دون حاجة لأن تتحقق الدولة من شخصيته ، ومإإذا كان هو المشترى الأصلى للسند أم أنه شخص آخر . وتلحق بهذه السندات كوبونات قابلة للانفصال ، بقيمة الفوائد الدورية المستحقة عنه ، بحيث تصرف الفائدة لحائز الكوبون فى ميعاد استحقاقها ، وتكتفى الدولة بالاحتفاظ بالكوبون كدليل على قيامها بصرف قيمة الفائدة ، دون اعتبار لشخص من صرفها .

وتمتاز هذه السندات بأنها تيسر تدول السندات بسهولة ، ولكنها لا تمنح المكتبيين حماية ضد مخاطر سرقة السندات أو ضياعها .

جـ - السندات المختلطة : يمكن أن تصدر السندات بشكل وسط ، بين السندات الإسمية والسندات لحاملها ، بهدف الاستفادة من مزايا النوعين ، والتقليل من عيبهما قدر الإمكان ولتحقيق هذا الغرض تصدر السندات إسمية بالنسبة لأصل مبلغ السند، وتصدر لحاملها بالنسبة لكوبونات الفوائد . بحيث تصرف الفائدة لحائز الكوبون الملحق بالسند ، والذى يمكن نزعه وتقديمه لجهة الصرف ، دون التحقق من شخصية حائزه . أما أصل مبلغ السند فلا يجوز صرفه إلا لمن صدر السند باسمه والمدون بسجلات الدين العام لدى وزارة المالية .

5- المزايا والضمانات يتضمن عقد القرض بعض المزايا التى تشجع على الاكتتاب فيه ، وبعض الضمانات التى تكفل حماية حقوق المكتتبن :

أ- المزايا يمنح المكتتبون عدداً من المزايا ،من أهمها الفائدة على القرض وإمكانية الحصول على جوائز مالية ، مع رد مبلغ يزيد عن المبلغ الأصلى الذى صدر به السند ، والإعفاء من الضريبة على إيرادات السندات :

- تعتبر **الفائدة** هى أهم ما يميز عقد القرض عن غيره من صور الاستثمار ، فهى تضمن للمكتتب الحصول على المبلغ المحدد كفائدة فى عقد القرض بصورة دورية ، بغض النظر عن الظروف المالية التى تتعرض لها الدولة ، أو عن مدى انتفاعها بالقرض الذى تدفع الفائدة عنه .

- بجانب هذه الفائدة يتاح للمكتتب فى بعض القروض العامة فرصة الحصول على **جائزة مالية** كبيرة ، وذلك من خلال السحب الذى تجريه الدولة بالقرعة على هذه السندات . مع أن هذه الجوائز محل نقد من بعض الكتاب ، على أساس أنها تشجع الأفراد على المقامرة والرغبة فى الكسب بدون عمل ، كما أنها قد لاتشجع الكثيرين على الاكتتاب بالنظر إلى زيادة عدد المكتتبين وقلة احتمال الكسب .

- فى نهاية مدة القرض يحصل المقترض على مبلغ يتجاوز قيمة المبلغ الذى اشترى به سندات القرض ، وخاصة إذا كان القرض قد صدر بسعر يقل عن سعر التكافؤ، حيث يصدر السند بقيمة اسمية تقل عن قيمته الفعلية ، ولكن عند انتهاء القرض يتسلم المقترض القيمة الإسمية .

ويمكن أن يدفع المقترض عند شراء السند مبلغاً يعادل القيمة الاسمية المدونة به ، ولكنه يحصل على مبلغ يزيد عن هذه القيمة عند انتهاء القرض وتمنح بعض الدول إعفاء من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أوعلى الأرباح الرأسمالية للسندات وفوائدها التى يكتتب فيها المقرضون ، لتشجيعهم على الاقتراض . وتقرر الدولة إمكان الوفاء ببعض الديون التى تكون على المقرض قبل الدولة، عن طريق السندات الحكومية ، وذلك بعمل المقاصة بين ما للمكتتب فى ذمة الدولة من حقوق تخولها له هذه السندات ، وما عليه من ديون. ويمكن أن تقرر الدولة إعطاء أصحاب السندات الحق فى الانتفاع بأية شروط أفضل تتقرر فى المستقبل لآى قرض جديد تعقده الدولة ، بما يعرف بشرط السند الأولى بالرعاية([282]) .

ب- الضمانات وتمنح الدولة للمقرضين بعض الضمانات التى تكفل حماية أموالهم ، وتشجعهم على إقراض الدولة دون خوف . ومن هذه الضمانات أن

([282]) د. زين العابدين ناصر ، محاضرات فى المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 365، ود. أنور اسماعيل الهوارى ، ص 298.

يقرر قانون عقد القرض عدم جواز الحجز على أموال القرض ، بحيث لا يكون مبلغ القرض أو فوائده محلاً لخطر الحجز عليه من الدولة أو الأفراد . كما يتقرر أحياناً تأمين أموال المقرضين ضد خطر انخفاض قيمة النقود بفعل التضخم ، فتربط قيمة القرض بالذهب أو بعملة أجنبية تتميز بالثبات ، أو بالأرقام القياسية .

انقضاء القروض العامة

ينتهى عقد القرض العام إما بالوفاء بقيمة القرض ، أو تثبيته ، أو تبديله أو استهلاكه([283])، ونبين ذلك فيما يلى :

1- الوفاء بمبلغ القرض وهو الوسيلة الطبيعية لانتهاء عقد القرض محدد المدة ، بأن تقوم الدولة بالوفاء بقيمته عند حلول أجله ، ويمكن أن تبادر بالوفاء به قبل حلول هذا الأجل . وإذا كان القرض غير محدد المدة (مؤبداً) فإن الدولة تفى بقيمته فى الوقت الذى تختاره دون إلزام عليها برده فى ميعاد محدد

([283]) ويضيف بعض الكتاب حالة أخرى لانهاء عقد القرض العام هى حالة إنكار الدولة للقرض *Repudiation* ، وإعلانها الامتناع عن سداد قيمته وفوائده . و تلجأ الدولة إلى هذا الإعلان إما لإحساسها بالظلم الشديد تجاه الشروط القاسية التى يفرضها عليها عقد القرض وخاصة القروض الأجنبية ، أو لرغبتها فى إعادة توزيع الدخل القومى وتقليل الفوارق بين الطبقات من خلال حرمان الأغنياء من مستحقات القرض الداخلى التى لهم فى ذمة الدولة . (راجع : د. زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص 372- ص 374).

ولكن هذا الإنكار من الخطورة بحيث يمكن أن يهدد سيادة الدولة واستقلالها ، حين يكون مبرراً لغزو الدولة الدائنة لها ، أو لما يترتب عليه من فقدان الثقة فى مالية الدولة وجدارتها الائتمانية . لذلك لاتلجأ الدولة إليه إلا حين تضيق بها السبل ، ولاتجد مفراً من اللجوء إليه .

ومع ذلك فإن توقف الدولة عن دفع الديون أو فوائدها ظاهرة بدأت فى اواخر القرن الثامن عشر مع إفلاس حكومة الثورة الفرنسية ، ثم أنتشرت خلال القرن التاسع عشر بإفلاس النمسا وهولندا واليونان والبرتغال وروسيا ومصر (1876) وكثير من دول أمريكا الجنوبية . لمزيد من التفصيلات ، راجع : د. زكى عبد المتعال ، ص 614- ص 617 .

وليس لإنكار الدولة لقروضها من أثر فى الوقت الحاضر اللهم إلا ما لوحت به كل من البرازيل والأرجنتين فى السنوات الأخيرة بالامتناع عن سداد ديونهما الخارجية لضخامة أعبائها على ميزانية الدولة .

2- تثبيت الديون ويقصد به انهاء عقد القرض السائر عند انتهاء أجله ، وتحويله إلى عقد قرض جديد، ويتم هذا التحويل اختيارياً أو إجبارياً:

وفى **التحويل الاختيارى** تخير الدولة المقرضين فى نهاية أجل القرض بين أن يحصلوا على المبالغ المستحقة لهم ، أو أن يكتتبوا بقيمتها فى قرض جديد ، على أن تسمح الدولة لمقترضين جدد الاكتتاب فى القرض الجديد ليحلوا محل المقرضين الذين رفضوا تحويل قرضهم .

أما **التحويل الإجبارى** لايدع للمقترضين حرية الاختيار ، بل تحول الدولة مستحقاتهم فى عقد القرض الذى حل أجله إلى عقد قرض جديد دون توقف على قبولهم هذا التحويل ، وهو أمر خطير لأنه يهز ثقة المقترضين بالدولة ، لذا لاتلجأ إليه الدول إلا استثناءً .

3- تبديل الديون فى هذه الحالة تتخلص الدولة من التزامها بدفع فائدة القرض ، لا برد مبلغ القرض ، بل تعمل الدولة على تخفيض سعر الفائدة على القروض التى عقدتها ، إما اختياراً أو جبراً : ويكون **التبديل اختيارياً** ، عندما تخير الدولة المقرضين بين تخفيض سعر الفائدة على قروضهم الحالية ، أو الوفاء بالقرض على أساس قيمته الاسمية .

ويحكم اختيار المقرضين فى قبول تبديل القرض بسعر فائدة أقل مدى ثقتهم فى الجدارة الائتمانية للدولة ومركزها المالى ، ومدى ملاءمة السعر المقترح لسعر الفائدة فى السوق ، وطول أو قصر المدة المقترحة للقرض الجديد .

كما يكون **التبديل اجبارياً** بتخفيض سعر الفائدة المتفق عليه فى عقد القرض دون توقف على قبول المقترضين ، وقد يتم هذا التخفيض صراحة أى بإعلام المكتتبين بتخفيض سعر الفائدة ، أو ضمناً بطريق مستتر كأن تفرض الدولة ضريبة على فوائد السندات ، بحيث يحصل المقترض على مبلغ فائدة أقل بعد خصم الضريبة . ويعد التبديل الإجبارى إجراءً خطيراً ، يهز ثقة المكتتبين فى مالية الدولة ، لذا لاينصح لجوء الدولة إليه إلا فى الظروف الطارئة أو الإستثنائية .

4- استهلاك القرض العام

يقصد باسهتلاك السندات الوفاء بقيمتها ، ولكن على دفعات ، حتى تنتهى. ويؤدى استهلاك السند إلى تخفيض فائدته لأن الفائدة تحسب على إجمالى مبلغ القرض ، وكلما انخفض المبلغ انخفضت قيمة الفائدة .

ويمكن أن يتم استهلاك السند المحدد المدة ، على أقساط سنوية ، متضمنة جزء من مبلغ القرض وفائدته حتى ينتهى، أما استهلاك القرض غير محدد المدة فيكون باختيار الدولة وفى الوقت الذى تراه .

كما يمكن استهلاك السند عن طريق القرعة ، وذلك باختيار عدد من السندات لاستهلاك كل قيمتها الإسمية قبل موعدها ، أو عن طريق شراء الدولة لسندات القرض العام من البورصة لتتخلص منها نهائياً، وخاصة عندما تكون أسعار السندات فى البورصة أقل من سعر التعادل ، أى أن قيمة السندات الفعلية أقل من قيمتها الإسمية ، ومن ثم تستفيد الدولة من هذا التخفيض فى تخفيض التزاماتها المالية تجاه هذه القروض .

تمويل استهلاك القروض العامة :

من الطبيعى أن يتم تمويل استهلاك القروض العامة من الإيرادات العامة للدولة ، ومن أهمها الضرائب ، وخاصة إذا كان قد توافر للدولة فائض من هذه الإيرادات عن نفقاتها . ولكن الملاحظ أن معظم موازنات الدول تعانى من عجز ، نتيجة زيادة نفقاتها عن إيرادتها ، مما دعا إلى التفكير فى وسائل غير تقليدية لتوفير التمويل الازم لاستهلاك الدولة لقروضها العامة .

ومن أهم هذه الوسائل ([284]) إنشاء صندوق خاص لتمويل خدمة القرض واستهلاكه ، يتلقى موارده من المبالغ التى تخصصها لهذا الغرض ، على أن يتم استثماره بطريق الفائدة المركبة ، بحيث يتم من خلال هذا الصندوق شراء كمية من السندات الحكومية من السوق والاحتفاظ بها ، بدلاً من إعدامها ، ثم يتقاضى الصندوق فائدة هذه السندات من الدولة ، ويقوم بضم هذه الفوائد سنوياً للاعتماد المخصص لشراء السندات ، وتتكرر هذه العملية سنوياً إلى أن ينجح الصندوق فى شراء السندات كلها .

([284]) راجع تفصيلاً : د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 368، ص369

بيد أن الأخذ بفكرة هذا الصندوق ، (أو صندوق برايس نسبة إلى صاحب الاقتراح بإنشائه *Richard Price*)، لا تؤدى عملاً إلى تخفيف الأعباء المالية للدولة طالما تظل الدولة ملتزمة بدفع فوائد السندات التى اشتراها الصندوق ، ولم يعدمها ، كما أن نزول الدولة السوق لشراء السندات يؤدى إلى ارتفاع أثمانها ([285]) . وبجانب ذلك يمكن تمويل استهلاك القروض العامة عن طريق فرض ضرائب استثنائية على رأس المال لأجل محدودة ولفترة قصيرة ، أو من خلال الإصدار النقدى الجديد واستخدامه فى استهلاك القروض .

المبحث الرابع
الإصدار النقدى الجديد
أو التمويل بالتضخم

الحاجة إلى الإصدار النقدى الجديد

تلجأ الدولة إلى البحث عن مصادر للإيرادات العامة لتمويل نفقاتها ، وهذه المصادر على تعددها قد لاتكفى فى تمويل هذه النفقات ، فتضطر الدولة إلى تغطية هذا العجز بطبع أوراق من النقد المحلى ، تسمى بالإصدار النقدى الجديد ، يكون الهدف منها زيادة التيار النقدى فى أيدى الأفراد ، ليزيد حجم الطلب الكلى على كميات السلع والخدمات الموجودة فى المجتمع ، ونظراً لعدم قدرة الجهاز الإنتاجى على تلبية الزيادة فى الطلب فإن أسعار السلع والخدمات تزيد ، مما يعنى انخفاض القوة الشرائية للنقود ، ويحدث التضخم ، لذا تسمى هذه الوسيلة بالتمويل بالتضخم .

ويعرف التمويل بالتضخم او التمويل بالعجز بأنه زيادة الطلب الكلى الاستهلاكى عن العرض الكلى ، نتيجة التوسع فى الإصدار النقدى الجديد ، أو التوسع فى الائتمان المصرفى ، مما يترتب عليه ارتفاع مستمر فى الأسعار ،

([285]) د. رفعت المحجوب ، ص 474

وانخفاض فى قيمة النقود([286]) . وتستند الدولة فى التجائها إلى الإصدار النقدى الجديد على سلطتها النقدية والثابتة فى الإشراف على النظام النقدى وتوجيهه ، وتحديد القواعد التى تسيره ، وتعيين الكميات التى يمكن إصدارها من النقود ([287]).

وتصدر النقود الجديدة إما عن طريق الدولة ذاتها ، أو من خلال البنك المركزى بها ، باعتباره بنك الإصدار ، أو عن طريق الحصول على هذه النقود من جهة الاصدار المستقلة عن الدولة ، فى صورة قرض ، مقابل تعهد من الدولة برد هذا القرض فيما بعد ، أو أن تحصل على هذه النقود عن طريق الائتمان الذى تمنحه البنوك التجارية ، بما يعرف بالنقود الكتابية .

لذلك ينظر إلى الإصدار النقدى الجديد على أنه صورة من صور الادخار الجبرى ([288]) ، يتكون دون رغبة من الأفراد ، عن طريق التوسع النقدى ، الذى يحد من الاستهلاك أو الطلب المتزايد على كميات السلع لارتفاع أسعارها .

موقف التقليديين من الاصدار النقدى

عارض التقليديون بشدة لجوء الدولة إلى الإصدار النقدى الجديد كوسيلة لتمويل نفقاتها العامة ، اعتقاداً منهم أن هذه الوسيلة تؤثر سلباً على آلية التشغيل التلقائى التى تقوم على فكرة أن كل عرض يخلق طلباً مساوياً له ، وأن الدخل إما أن ينفق على شراء أموال الاستهلاك أو أموال الاستثمار ،وبالتالى فإن جزءً من الدخل يوجه نحو الادخار ، وهذا الادخار يوظف فى الاستثمار . وهكذا، فلسنا بحاجة إلى أن تصدر الدولة نقداً لا يقابله إنتاج ، لأن هذا النقد يؤدى إلى ارتفاع أثمان الصادرات أو إلى إعاقتها فتنخفض القيمة الخارجية للعملة ،

([286]) د. غازى حسن عناية : التمويل بالتضخم فى البلدان النامية ، دار الرشيد للنشر ، الرياض ، 1401هـ ص 20

([287]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 370

([288]) د. محمد مبارك حجير ، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية ، الدار القومية للطباعة ، القاهرة ، ص 175

وترتفع أثمان الواردات ، مما يضر بميزان المدفوعات . أى أن التمويل بالتضخم يضر بتوزيع الثروات والدخول([289]) .

وحتى إذا وجدت البطالة فى المجتمع لظروف طارئة ، فإن زيادة عرض العمل عن حاجة أرباب الأعمال تؤدى إلى تخفيض أجور العمال فتقل تكلفة الإنتاج ، ويزيد معدل ربح أرباب الأعمال ، وهذه الزيادة فى معدلات الأرباح تؤدى إلى تنافس أرباب الأعمال على زيادة الإنتاج ، فتزيد المنافسة بينهم على طلب العمال ، لتختفى بعد ذلك البطالة ويتحقق التشغيل الكامل من جديد .

وترتيباً على ذلك لايجد التقليديون للنقود من وظيفة سوى كونها مجرد وسيط فى المبادلات ، وأن اللجوء إلى الإصدار النقدى بطبع كميات إضافية من النقود سيؤدى إلى زيادة الإنفاق الذى لا يتفق مع التشغيل الكامل ، ومن ثم ترتفع أسعار المنتجات ، ويحدث التضخم ، فتهتز الثقة بالنقود ، ويتعطل جهاز الثمن عن القيام بدوره فى توجيه الإنتاج ، ويفقد المنتجون قدرتهم على التوقع السليم للعرض والطلب ، مما يجعلهم يأملون فى مزيد من ارتفاع الأسعار فى المستقبل ، لذلك يتجهون نحو زيادة الإنتاج وتأجيل البيع للحصول على أكبر ربح ممكن .كما يفقد المدخرون ثقتهم فى النقود كوسيلة لاختزان القيم عن طريق الإدخار ، ويقل ميلهم نحو الإدخار مفضلين شراء السلع فى الوقت الحالى خشية ارتفاع أثمانها فى المستقبل ، مما يزيد من الميل للاستهلاك ويقلل الادخار .

ويكون أصحاب الدخول الثابتة أو البطيئة التغير – كالعمال والموظفين-هم أكثر الفئات تضرراً ، حيث لاتوجد لديهم وسيلة لارتفاع دخولهم ، مع ارتفاع أسعار السلع الاستهلاكية ، الأمر الذى يضطرهم إلى سحب جزء من مدخراتهم للوفاء باحتياجاتهم من السلع ،إلى الحد الذى يؤدى فى النهاية إلى استنزاف هذه المدخرات .

أما المستثمرون فإن ارتفاع الأسعار المصاحب للتضخم يدفعهم إلى التوقف عن الاستثمار بسبب التضخم وتفضيل الاستثمار فى الخارج ،أو الاتجاه نحو الاستثمار فى مجالات غير منتجة كالمضاربة فى شراء وبيع العقارات ، واكتناز الذهب والعملات الأجنبية ، لضمان التصرف فيها بسعر أكبر فى

([289]) راجع تفصيلاً : د. عاطف صدقى ، ود.محمد أحمد الرزاز ، ص 372- ص 378

المستقبل ، وتجنب الاستثمار فى مجالات إنتاجية كالزراعة والصناعة ، مما يضر بالاقتصاد الوطنى .وليست للأرباح الكبيرة التى يحققها المضاربون من فائدة حقيقية ، لأنها مجرد أرباح وهمية نتيجة التضخم ، ومن ثم لا تمكن هذه الأرباح المنتجين من استبدال أو إحلال أصولهم القديمة بأصول جديدة ، لأن ثمن الأصول الجديدة سيكون هو الآخر مرتفعاً بدرجة تفوق أرباحهم .

موقف الحدثيين من الإصدار النقدى

وعلى العكس يتبنى الحديثيون الفكر الكينزى ، الذى يذهب إلى أن الطلب لا يتساوى دائماً مع العرض ، ولكن الغالب أن يكون الطلب أقل من العرض ، وخاصة عندما يقترب الاقتصاد القومى إلى حالة التشغيل الكامل . وفى هذه الحالة تنخفض الاستثمارات ويزيد الميل إلى الادخار . وحتى يتحقق التشغيل الكامل فإن على الدولة أن تتدخل لتزيد من الطلب ولو عن طريق إصدار كميات إضافية من النقود ليزيد الدخل ، وذلك حتى ينشط الجهاز الإنتاجى لخلق العرض الذى يناسبه . ويؤدى الطلب المتزايد ، فى نفس الوقت الذى ينخفض فيه معدل الفائدة على المدخرات إلى حفز أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار لتشغيل الطاقات العاطلة بهدف زيادة الإنتاج . ومن ثم لن يترتب على زيادة كمية النقود أية آثار تضخمية ، طالما أن الجهاز الإنتاجى قادرعلى استيعاب زيادة الطلب بزيادة الإنتاج .

وفى هذه الحالة يؤدى تدخل الدولة بالإصدار النقدى إلى تحقيق التشغيل الكامل ، الذى يساهم فى الحد من البطالة . ولكن اللجوء إلى الإصدار النقدى يتطلب وجود جهاز إنتاجى مرن ، يمكنه الاستجابة إلى زيادة الطلب الناتجة عن الكميات النقدية الإضافية ، وهى الخاصية التى يتميز بها الجهاز الإنتاجى فى الدول المتقدمة .

أما الدول النامية التى تعانى من عدم مرونة جهازها الإنتاجى وتخلفه عن الاستجابة للطلب المتزايد فلن تستفيد من قيام الدولة بطبع كميات إضافية من نقودها ووضعها فى يد الأفراد ، لما يترتب على ذلك من ضغوط تضخمية ، تنجم عن ارتفاع أسعار السلع بسبب زيادة الطلب عليها دون أن يتمكن الجهاز الإنتاجى من زيادة العرض بكميات تتناسب مع الطلب المتزايد .

ولـذلك يحـذر كثيـر مـن الاقتصـادين ([290]) مـن أن تلجـأ الـدول الناميـة إلــى الإصدار النقدى الجديد لتمويل نفقاتها العامة إلا فى حدود ضيقة ، وبشـرط أن تخصص هذا الإصدار لتمويل استثمارات تؤدى إلى التوسع فى إنتاج سلع الاستهلاك ، علـى أن لاتتطلب وقتاً طـويلاً للبدء فـى الإنتـاج ، وأن يسـتخدم الإصدار الجديد على بالتدريج ، وعلى فترات غير متقاربة .

الـفـصـل الـثـانـى

([290])د. رفعت المحجوب ، ص 513، ص 514 ، و د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 408 – ص 411 ،و د. أنور اسماعيل الهوارى ، ص 279، و د. عبد الهادى مقبل ، ص 360، ص 361

الـضرائـب

تمهيد

عرفـت المجتمعـات الضـرائب منـذ القـدم ، وتطـورت أشـكالها وأهـدافها وتنظيمهـا الفنـى والقـانونى مـع تطـور الفكـر السياسـى والاقتصـادى . فلقد شـهد التـاريخ أحداثاً داميـة بسـبب معارضـة الشـعوب لأنـواع وحجـم الضـرائب التـى فرضتها الحكومات . وتراوحت هذه المعارضة ما بين الاحتجاجات والشغب ، حتى قيام الثورات ، إلى أن أصبحت الضريبة تنظيماً يرعاه الدستور ، ويقرره نواب الشعب ، وتلتزم فيه الدولة بأحكام القانون .

وأصبحت الضرائب من أهم أدوات السياسة الماليـة للدولـة ، ولـم تستغن عنهـا الدول على اختلاف نظمها رأسمالية أو اشتراكية ، متقدمة أو نامية ، مع تفاوت فى درجات الاعتماد علـى الضـرائب ، ومـع اختـلاف الأهميـة النسبية لكل نـوع منها باختلاف ظروف هذه الدول .

وتعتبر الضـرائب أهم الإيـرادات العامـة للدولـة فـى العصـر الحـديث ، بعد أن تراجعت إيرادات الدومين ، ووضعت القواعد التـى تحد مـن التجـاء الدولـة إلـى فـرض الرسـوم . حيـث تمثـل الضـرائب حـوالى 90% مـن إجمـالى الإيـرادات العامة فى بعض الدول . وإن كانت الدول تختلف فيما بينها حول النسبة التـى تحصلها من هذه الضرائب ، فتبلـغ [291] فـى الولايـات المتحدة حـوالى 27% مـن النـاتج المحلى الإجمالى ، وفى كندا 32% وفى فرنسا حوالى 42% وفى السويد 47%. ولم تبلغ الضرائب هذه الأهمية بسبب كونهـا مصـدراً أساسـياً للإيـرادات العامة وحسب ، وإنمـا تلعب الضـرائب دوراً هامـاً فـى السياسـة الماليـة للدولـة ، باعتبارها أداة مهمة لتحقيق الأهداف الاقتصـادية والاجتماعيـة التـى تسـعى كل دولة إليها .

ماهية الضريبة

---

[291] البيانات مستخلصة من مواقع المصالح الضريبية المرتبطة بهذه الدول وبموقع منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD حتى 2009.

الضريبة فريضة مالية تتميز عن غيرها من الفرائض المالية الأخرى ، لتحقق أغراضها المختلفة ، وفق القواعد الأساسية التى تحكمها .

ونتناول فيما يلى تعريف الضريبة ،وأساس فرضها، وأغراضها ، وقواعدها الأساسية ، فى المباحث الأربعة التالية :

المبحث الأول

تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها : اقتطاع جبرى تقوم به الدولة أو إحدى هيئاتها العامة من الأفراد بصفة نهائية ، ووفقاً للقواعد المقررة قانوناً ، لمواجهة الأعباء العامة [292].ومن هذا التعريف ، نتبين العناصر الأساسية للضريبة ، وهى :

1-**أنها مبلغ مالى** : الضريبة هى اقتطاع جزء من أموال الأفراد وثرواتهم لصالح الدولة . ويمكن أن يأخذ هذا الاقتطاع الشكل النقدى أو العينى ، ولكن السمة الغالبة فى العصر الحديث هو أن تفرض الضريبة وتحصل على أساس نقدى ، فهى تتحدد بمبلغ من النقود ، ويدفعها الممول فى صورة نقدية ، مسايرة للطابع النقدى الذى تتسم به معظم المعاملات الحديثة ، لأنه أكثر عدالة ومراعاة للجانب الإنسانى للممول ، وأكثر ملاءمة للخزانة العامة للدولة .

وقد عرفت المجتمعات القديمة الضرائب العينية ، إما بإلزام الفرد بأن يؤدى بعض الأعمال إلى الحكومة مجاناً ، أو أن يدفع الضريبة فى شكل محصولات زراعية أو مواشى ، على مافى السخرة من امتهان لكرامة الإنسان .

وفى دفع الضريبة عيناً من ظلم على الممولين إذ يجب على كل منهم أن يؤدى نفس النسبة من ناتج أرضه أو من ثروته الحيوانية ، بغض النظر عن التكاليف التى يتكبدها كل منهم ، والتى تختلف من فرد إلى آخر . فضلاً عما يترتب على تحصيل الضريبة عيناً من تحمل الخزانة العامة لأعباء إدارية ومالية لتخزين مواد الضريبة العينية ورعايتها وبيعها أوتوزيعها، بخلاف الضريبة النقدية التى يسهل تحديدها على أساس عادل ، وتحصيلها دون تكاليف كبيرة .ولم يتبق من الضرائب العينية فى العصر الحديث سوى صور محدودة قصد منها التيسير

---

[292] قرب هذا التعريف : د. السيد عبد المولى ، ص 345

على الممولين ، حيث يتاح للممول الاختيار بين دفع أنواع معينة من الضرائب ، وخاصة ضريبة التركات - إما نقداً أو عيناً ([293]).

ولا تعد الخدمات التى يقدمها الأفراد إلى الدولة جبراً ضريبة ، حتى ولو سميت ضريبة مجازاً ، كالخدمة العسكرية الإجبارية التى تسمى أحياناً بضريبة الدم ، ولا تعد ضريبة كذلك مصادرة الدولة لأموال الأفراد أو تأميمها أو نزع ملكية العقارات فى الأحوال التى يتقرر للدولة الحق فى ذلك ([294]) .

2-**أنها تدفع جبراً** : ليس للشخص الملتزم بالضريبة أن يرفض أدائها أو يتأخر عن ذلك ، إذ تعطى التشريعات الحديثة لكافة الدولة سلطة إجبار الملتزمين بدفعها ، ولو باستخدام وسائل جزائية كالحجز على أموالهم أو توقيع العقوبات البدنية عليهم (الحبس أو السجن) أو منعهم من السفر ([295])لأنه طالما كان فرض الضريبة متفقاً مع أحكام القانون الذى أقره نواب الشعب فى البرلمان ، وجب على الجميع الالتزام بأحكامه ، دون التذرع بأية أسباب للتهرب من آداء الضريبة . وسواء كان الفرد من الرافضين للقانون أو من المؤيدين له أو كان من المنتفعين بالضريبة أو غير المنتفعين بها . وليس فى هذا الإجبار منافاة للفكر الديموقراطى الذى يحترم رأى المعارضة لأن هذا الرأى قد تم التعبير عنه أثناء مناقشة القانون ، وبعد إقراره من الأغلبية وجب على المعارضة أن تنزل عن رأى الأغلبية كما تقضى بذلك المبادىء الديموقراطية .

كما أن مصلحة الدولة تبرر أن تكون الضريبة إجبارية ، ولا تكون اختيارية للفرد إن شاء دفعها ، وإن لم يشأ لم يدفعها ، لأن هذا الاختيار يجعل الإيرادات العامة عرضة للزيادة والنقصان على هوى الأفراد ، مما يضر بمصلحة المجتمع فى تدبير الأموال اللازمة للإنفاق العام ، والتى يجب أن تكون معلومة بدقة ، ويمكن تحصيلها بسهولة ، مما يقتضى أن تكون الضريبة جبرية .

([293]) كانت المادة 40 من قانون الضريبة على التركات ورسم الأيلولة رقم 142 لسنة 1944 الملغى تجيز سداد رسم الأيلولة من الأوراق المالية التى بالتركة .

([294]) د. زكى عبد المتعال ، أصول علم المالية العامة والتشريع المالى المصرى ، مطبعة فتح الله إلياس نورى ، القاهرة ، 1941، ص 185

([295])نظر البعض إلى الضريبة على أنها اختيارية ، حين يقبل الممول على دفعها طواعية دون أن يجبر على آدائها بحكم قضائى أو كعقاب على التهرب منها .أنظر *pogue and Sgontz : op. cit. p. 193*

ويتفاوت عنصر الإجبار من ضريبة لأخرى ([296]) ، فالضرائب التى ترتبط بتصرف إنسانى ، يمكن أن تدع للفرد مجال الاختيار لدفعها ، بأن يقوم بالتصرف المسبب لفرض الضريبة فيدفعها ، أو يمتنع عن القيام بهذا التصرف فلا يدفع الضريبة ، ومن أمثلتها الضريبة على استهلاك السجاير والخمور ، إذ يمكن للفرد أن يختار عدم دفع الضريبة عندما يتوقف عن التدخين أو شرب الخمر ، أما الضرائب التى تفرض على وجود الفرد ذاته فينعدم مجال الاختيار فيها ، وتكون الضريبة اجبارية بحتة ، ومن أمثلتها الضريبة على الرؤوس (الفردة) التى تدفع على كل فرد بغض النظر عن دخله أو ثروته ، ومن ثم لايمكن أن يفلت الممول من الخضوع للضريبة . ومع ذلك فإن بعض الجماعات فى الدول الغربية وخاصة الولايات المتحدة ، تحاول التملص من الالتزام الضريبى بدعوى أنهم مناهضون للضريبة *protesters* لمخالفتها الدستور أو القانون ، أو لأنهم معارضون *Resisters* للحكومة التى تحصل الضريبة ؛ فالفريق الأول يزعم أن الضريبة لا تتفق وأحكام الدستور والقانون ومن ثم فهم غير ملزمين بها ، أما الفريق الثانى فلا يشكك فى دستورية وقانونية الضريبة ولكنهم لا يدفعونها ، حتى لا تكون سنداً للحكومة التى يختلفون معها[297].

ولكن هذه المعارضات رفضها القضاء[298]، وتصدى لها التشريع الأمريكى[299] بفرض عقوبات مالية على الممتنعين عن أداء الضريبة أياً كانت مبرراتهم.

3-**أنها تدفع بصفة نهائية** : فالفرد يدفع الضريبة إلى الدولة دون أن يكون له الحق فى استردادها ، حتى ولو ثبت أنه لم ينتفع من الخدمات التى تمولها الدولة من هذه الضريبة ، أو لو أعسر أو أفلس بعد ذلك . إذ تختلف الضريبة عن القرض الذى يقرضه الشخص للحكومة ، لأن القرض يلزم الدولة برده فى

([296]) د. رياض عبد الحفيظ الشيخ ، ص 90

[297] *Professor Jonathan Siegel: Income Tax: Voluntary or Mandatory? , George Washington University Law School.*

[298] *See as example: Pillsbury v. Commissioner, 84-1 U.S. Tax Cas. (CCH) paragr. 9211 (E.D. Mich. 1984).*

[299] راجع المادة رقم 6702 من قانون الضريبة الأمريكى *Internal Revenue Code* التى أصبحت جزءً من القانون الصادر فى عام 1982 بعنوان قانون العدالة الضريبية والمسئولية المالية *Tax equity and fiscal responsibility Act*.

نهاية المدة مع الفوائد المقررة ، أما الضريبة فلا تلزم الدولة بردها ، وليس للشخص أن يستردها فى أى وقت طالما دفعت متفقة مع القانون .

4- **أنها تدفع بغير مقابل خاص:** لا يوجد تلازم بين الضريبة التى يدفعها الشخص ، والخدمات التى تمول نفقاتها هذه الضريبة ، إذ يمكن أن يدفع الشخص الضريبة ولا يحصل على نفع مباشر من الدولة ، كأن يكون هذا الشخص خارج البلاد ، أو أن يحصل على الخدمات التى تقدمها الدولة من القطاع الخاص ، بأن يلتحق هو أو أولاده بالمدارس الخاصة أو الأجنبية ، أو يعالج فى المستشفيات غير الحكومية . وفى نفس الوقت يمكن أن يحصل الشخص على المنافع التى تمولها الضريبة ، ولو لم يكن دافعاً لها إما لأنه غير خاضع للضريبة ، أو معفى منها وفقاً للقانون .

ومن ثم فليس هناك ارتباط بين الضريبة والمنفعة المباشرة التى يتوقع أن يحصل عليها الشخص من دفع الضريبة . ولكن ذلك لايعنى عدم وجود أى منفعة تعود على الشخص بدفع الضريبة ، إذ تستخدم الإيرادات الضريبة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، ومن هذه الأهداف حماية الأمن والاستقرار الداخلى ، وتوفير البنية اللازمة للنشاط الاقتصادى والاجتماعى ، التى يستفيد منها جميع المواطنين والمقيمين ، ولو بصورة غير مباشرة ، حيث يوفر إشاعة الأمن والعدل فى المجتمع مناخاً ملائماً لأن يزاول الفرد نشاطه ، كما أن قوة الدولة تفيد مواطنيها ولو كانوا مقيمين خارجها .

5-الضريبة تجبى وفقاً لقواعد مقررة : تقرر الدساتير الحديثة أن حق الدولة فى إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو الغاءها لا يكون إلا بقانون ، وعلى ذلك فإن الضريبة تفرض وتقدر وتحصل بموجب القانون ، وفى الحدود المقررة قانوناً ، ولا يجوز للدولة أن تتجاوز القانون فى فرض الضرائب أو تحصيلها بحجة أن لها السلطة والسيادة فى فرض الضرائب .

6- تهدف الضريبة لمواجهة الأعباء العامة للدولة : كان التقليديون ينظرون للضريبة على انها مورد مالى لتمكين الدولة من الإنفاق العام ، فالضريبة عندهم ليس لها سوى غرض مالى . ويجب أن تكون الضريبة محايدة ، بمعنى أن لا تفرض بغرض التدخل فى النشاط الاقتصادى .

وقد تغيرت هذه النظرة مع تطور الفكر المالى ، حيث يرى المعاصرون أن الضريبة لها ، بجانب الغرض المالى أغراض أخرى يمكن أن تحققها وفقاً للسياسة العامة للدولة ، فهى بجانب أنها مورد مالى لتغذية الخزانة العامة بالإيرادات اللازمة للإنفاق العام ، يمكن استخدامها لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية : إذ تستخدم الضريبة لتشجيع نشاط اقتصادى معين أو لمحاربة أنشطة اقتصادية غير مرغوب فيها ، أو لحماية الصناعة الوطنية ، وتشجيع التصدير، وغير ذلك من الأغراض الاقتصادية .

كما تستخدم الضريبة للحد من التفاوت بين الطبقات ، والعمل على إعادة توزيع الدخول ، أو لمحاربة العادات الصحية والاجتماعية السيئة، كالتدخين وشرب الخمر، أو الحد من التلوث ([300])، وغير ذلك من الأغراض الاجتماعية

التمييز بين الضرائب والفرائض المالية الأخرى

يمكن التمييز بين الضريبة وغيرها من الفرائض المالية الأخرى على النحو التالى :

1-**الضريبة والإتاوة**: تشبه الضريبة الإتاوة *Royalty* فى أن كلاً منهما مبلغ مالى تفرضه السلطة العامة جبراً على الأفراد لتغطية النفقات العامة ، ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض على الأفراد دون أن يكون لها مقابل خاص يحصل عليه دافع الضريبة ، كما أن الضريبة تتحدد على أساس المقدرة التكليفة للأفراد . بينما تفرض الإتاوة [301] مقابل نفع خاص عاد على الشخص دون أن

([300]) يعتبر الحد من التلوث من أحدث الأغراض التى تفرض الضريبة لتحقيقها ، فقد أخذت بعض الدول الأوربية منذ الربع الأخير من القرن الماضى بفرض ضريبة خاصة للحد من التلوث البيئى ، تعرف بضريبة التلوث *Pollution tax* ، تفرض على الشركات التى تزاول أنشطة تلوث الهواء أو الماء أو التربة بمعدلات تقدرها الحكومة . وتستخدم هذه الضريبة فى كل من الولايات المتحدة وفرنسا وألمانيا وهولندا – على سبيل المثال – كحافز للشركات على أن تسعى لتقليل انبعاث التلوث الناتج عن نشاطها .

[301] للإتاوة فى اللغة العربية معان كثيرة تتفق فى مجملها على أنها المبالغ التى تؤخذ كرهاً من دافعها ، سواء كان قد دفعها وفقاً للشرع والقانون كالخراج ، أو إذعاناً لظالم أو طلباً لحماية وهى الصورة التى فى أذهان الكثيرين ممن يقرأون أو يشاهدون قصص وأفلام نجيب محفوظ التى تحكى تاريخ الفتوات فى مصر خلال القرن الماضى ، أو للحصول على منفعة غير قانونية كالرشوة . والمستفاد من ذلك كله أن الإتاوة مبلغ يدفعه الشخص كرها مقابل ما حصل عليه من منفعة . راجع : لسان العرب 24/1 مادة (أَتَى)، والقاموس المحيط ص 1623، المصباح 8/1 مادة (أتى)، معجم المصطلحات الاقتصادية في لغة الفقهاء ص22.

يكون له دور إيجابى فى تحقق هذا النفع ، ومن صورها الإتاوات التى يدفعها ملاك العقارات المنتفعون من الإعمال العامة التى قامت بها الدولة ، وهى تتحدد على أساس ما يعود على ملكية الفرد من منافع نتيجة الأعمال العامة . والإتاوات التى يدفعها أصحاب العلامات التجارية وغيرها من حقوق الملكية الفكرية على المبالغ التى يحصلون عليها نظير سماحهم للغير باستعمال هذه العلامات أو تلك الحقوق[302].

2-الضريبة والقرض الإجبارى : تشبه الضريبة القرض الإجبارى فى أن كلاً منهما يفرض جبراً ، لتمويل النفقات العامة للدولة ، ودون حصول الفرد على نفع خاص مقابلاً له . ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض بصفة دائمة ، ولا يتصور ردها إلى الممول ، بينما تتقرر القروض الاجبارية بصفة مؤقتة ، ويتصور رد أصل القرض وفوائده إلى المقترض ولو بعد فترة من الزمن **3-الضريبة والرسم** : تشبه الضريبة الرسم فى أن كلاهما مبلغ مالى تقتطعه الدولة جبراً من الأفراد ، ولكنهما يختلفان فى أن الرسم يكون مقابل نفع خاص يحصل عليه دافع الرسم ، بينما لايحصل الممول دافع الضريبة على نفع خاص أو مباشر نتيجة دفعها .

4-الضريبة وأشباه الضرائب :يقصد بأشباه الضرائب *quasi –tax-revenues* : الفرائض المالية التى تحصلها بعض الأشخاص العامة لتمويل خدمات عامة محددة ، أو لدعم جهات معينة ، ولا تقتطع من جميع الأفراد ، وإنما يلتزم بها المنتفعون بخدمات الجهات المستفيدة من هذه الفرائض .

ومن أمثلتها أقساط التأمينات الاجتماعية التى تمول لخدمة الضمان الاجتماعى ، والمبالغ المقتطعة لدعم بعض النقابات الاجتماعية والمهنية أو الغرف التجارية والصناعية والمهنية.

---

[302] ومن أشهر الأمثلة على ذلك ما تحصل عليه الشركات العالمية ذات الأسماء التجارية الشهيرة العاملة فى مجال المشروبات الغازية مثل كوكاكولا أو بيبسى أو المطاعم العالمية مثل كنتاكى وبتزاهت ، فهذه الشركات العالمية تسمح للشركات المصرية باستعمال أسمائها التجارية أو التعرف على خلطتها السرية مقابل أن تحصل الشركة العالمية من الشركة المصرية على نظير استخدام العلامة أو التركيبة الخاصة بالشركة. ويفرض على هذا المقابل إتاوة تتحملها الشركة المصرية .

وتشبه هذه المبالغ الضريبية فى أنها تفرض جبراً على الأفراد لتمويل خدمات عامة ، ولكنهما يختلفان فى أن الضريبة تفرض على جميع الممولين سواء من انتفع منهم بخدمة جهة معينة أو لم ينتفع ، وهذه الضرائب تستخدم لتمويل النفقات العامة دون تخصيص إيراد منها لخدمة أو جماعة بذاتها .

بينما تفرض أشباه الضرائب على طائفة من أفراد المجتمع ، و تخصص فى تمويل خدمة معينة ، أو جماعة بذاتها . لذلك تسمى أحياناً بالضرائب الخاصة ([303])، ومن أمثلتها فى مصر ضريبة الخفر الملغاة ، وفى بريطانيا الضرائب المحلية التى تخصص لتحسين حالة الطرق ، وضريبة السيارات فى فرنسا التى يخصص إيراداها لمساعدة المسنيين ([304]). ويرى آخرون ([305]) أن أشباه الضرائب تقع فى مركز الوسط بين الضريبة والرسم فهى تقترب من الضريبة فى صبغتها الإجبارية ، ومن الرسم فى ارتباط دفعها بالنفع الخاص .

المبحث الثانى
أساس فرض الضريبة

اختلف المفكرون فى بيان أساس فرض الضريبة ، وما الذى جعل الأفراد يقبلون أدائها جبراً . وظهرت لتبرير ذلك نظريتان :

النظرية الأولى : نظرية المنفعة

ذهب بعض المفكرين فى القرنين السابع عشر والثامن عشر إلى تصوير علاقة الفرد بالدولة على أنها علاقة تعاقدية .حيث تم الاتفاق بين الدولة والأفراد ، بمقتضى عقد بينهما ، على أن يتنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثرواتهم للسلطة العامة ، فى مقابل أن يحظوا بحماية الدولة .

([303]) وتسمى أحياناً أخرى بالضرائب المستقلة *parafiscaite* باعتبار أن هذه الفريضة المالية يجبيها أحد أشخاص القانون العام ، وتكون مستقلة عن الضرائب العامة االأخرى التى تجبيها الدولة . أنظر : د. السيد عطية عبد الواحد ، ص 493

([304]) د. باهر محمد عتلم ، ود. سامى السيد ، ص 309

([305]) د. عبد الحفيظ عبد الله عيد : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998، ص 178

وقد تأثر هؤلاء المفكرون بنظرية العقد الاجتماعى لجان جاك روسو التى سادت فى تلك الفترة ، والتى تتلخص فى أن الأفراد قد تركوا العزلة لينتفعوا بمميزات الحياة الجماعية ، وعقدوا فيما بينهم عقداً ضمنياً تنازل كل فرد بمقتضاه عن جزء من حريته ، وعن جزء من أمواله ، مقابل أن يتمتع بحماية القانون الذى ترعاه الدولة لحفظ ما تبقى من حريته وأمواله . ومن ثم يستند إلزام الأفراد بالضريبة على هذا العقد أو الاتفاق الضمنى . وعلى الرغم من أنه لم يثبت تاريخياً إبرام مثل هذا العقد ،فقد اختلف أنصار هذه النظرية فى تكييف نوع العقد الذى تم بين الدولة والأفراد ، فمنهم من اعتبره عقد إيجار أعمال أو توريد خدمات، أو عقد تأمين ، أوعقد شركة .

ونوضح ذلك فيما يلى :

أـ الضريبة عقد إيجار أعمال أو توريد خدمات يرى بعض الكتاب ([306]) أن الأفراد قد تعاقدوا مع الدولة على أن تقدم لهم الخدمات التى تلزمهم مقابل الضريبة التى يدفعونها إليها ([307]) . أى أن كل فرد يشترى من الدولة الخدمات التى تؤديها له فى مقابل أن يدفع نصيباً من تكاليف هذه الخدمات ، وذلك عن طريق الضرائب التى تتحدد بنسبة مما يحصل عليه من منفعة .

ويفيد هذا الرأى فى ضمان عدم تعسف الدولة فى فرض الضريبة عن ما يزيد عن المنافع التى يحصل عليها الفرد ([308]) . مما يقتضى أن تتساوى الضريبة مع المنفعة التى يحصل عليها الممول ، وأن تتناسب مع دخل الممول فتزيد بزيادة الدخل وتقل بنقصانه ، لأن المنفعة تتحدد عند هؤلاء الكتاب بما يحصل عليه الفرد من دخل . ومن ثم تخصص الضريبة للمنافع التى لا تقبل الانقسام كالأمن والدفاع والعدالة لأنها تفيد المجتمع ككل ، أما المنافع الأخرى

([306]) من أنصار هذا الرأى : *A.L. Perry : Political Economy, NewYork, 1874,*
F. Bastait : Sophisms: Economiques, 4^{th}.ed. 1863

([307]) من أنصار هذا الرأى آدم سميث فى مؤلفه : ثروة الأمم ، الكتاب الخامس ، الفصل الأول ، حيث يقول " تؤدى الدولة الخدمات للأفراد ، ويدفع لها هؤلاء الأفراد الضريبة كأجر عنها "

([308]) د.زين العابدين ناصر ، محاضرات فى الإيرادات العامة ، ص 71

التى تقبل الانقسام ، كالتعليم والصحة ، فيتم تمويلها بالرسوم مقابل ما يستفيد به كل فرد من هذه الخدمات([309]) .

وينتقد هذا الرأى على أساس أنه قد لايتناسب ما يدفعه الفرد من ضريبة مع ما يحصل عليه من خدمات ، فالفقراء يستفيدون من المستشفيات الحكومية على الرغم من أنهم معفون من الضرائب ، بينما يدفع الأغنياء الضريبة، وقد لا يستفيدون من هذه المستشفيات .

ب- الضريبة عقد تأمين : ويرى آخرون ([310]) أن العقد الذى بموجبه يلتزم الفرد تجاه الدولة بدفع الضريبة هو عقد تأمين ، ويمثلون الضريبة بقسط تأمين يدفعه الفرد إلى الدولة حتى يتسنى له الاستفادة بخدمات الدولة ، وتؤمن الدولة له الاستمتاع بما تبقى من أمواله وممتلكاته فى ظل حياة آمنة وعادلة .

ويترتب على هذا الرأى أن الضريبة يجب أن تكون متناسبة مع الأموال التى يملكها الممول باعتبارها قسط تأمين يزيد ويقل مع زيادة أو نقصان الأموال التى يتعين حمايتها ، وبحيث تفرض الضريبة على جميع الأموال : دخلاً كانت أم رأس مال .

وينتقد هذا الرأى على أساس أن الدولة لا تقتصر وظيفتها على مجرد توفير الأمن والحماية للأفراد والأموال ، بل تتجاوزها إلى القيام بوظائف أخرى اقتصادية واجتماعية .

كما أن مقتضيات عقد التأمين توجب على المؤمن لديه (الدولة هنا) أن يقوم بتعويض المؤمن عن الضرر عندما يقع على المال أو الأشخاص المؤمن عليهم ، وهو ما لايحدث فى الواقع ، فالأفراد الذين يدفعون الضريبة لاتقوم الدولة – غالباً ([311]) - بتعويضهم عندما يقع الضرر على ذواتهم أو أموالهم .

([309]) د. رفعت المحجوب ، ص 168، ص 169

([310]) من أوائل من نادى بهذا الرأى الفقيه مونتسيكيو *Montesquieu* فى مؤلفه : روح القوانين *Esprit des Lois* ، الفصل الأول من الكتاب الثالث عشر ، حيث قال " إن الضريبة حصة أو نصيب يدفعه المواطن من ماله ليؤمن على باقيه ، أو للتمتع به على الوجه الأكمل ".

([311]) ومع ذلك ففى بعض الحالات تقرر التشريعات الضريبية حق الممول فى ترحيل الخسائر إلى الخلف *back word losses* ، مما يتيح للممول أن يحصل على مبلغ الضريبة السابق دفعه فى السنوات

جـ - الضريبة عقد شركة ويصور بعض الكتاب([312]) المجتمع على أنه شركة إنتاج كبرى ، مجلس إدارتها هى الحكومة ، والمساهمون فيها هم أفراد المجتمع ، أى أن العلاقة التى تربط الأفراد بالدولة هى عقد الشركة ، وعلى كل فرد أن يساهم فى نفقات إدارة المجتمع بنسبة ما يملكه من أسهم . ومن ثم تمثل الضريبة حصة اشتراك الفرد فى تمويل النفقات التى تتحملها الدولة لتقديم الخدمات العامة ([313]).

ويترتب على هذا الرأى أن تفرض الضريبة على رأس المال لا على الدخل ، وبحيث تتناسب مع رأس المال المنتج، إذ ما دام الأفراد شركاء فى هذه الشركة الكبرى فإن نصيب كل منهم يتحدد بمقدار ثروته ، وبالتالى فإن مساهمته فى النفقات العامة لهذه الشركة تتحدد بمقدار هذه الثروة ([314]) .

ويؤخذ على هذا الرأى أنه لا يتفق مع الواقع لأن مقتضيات عقد الشركة تعنى أن كل فرد يحصل على خدمات الدولة بما يتفق مع ما يملكه من مال وثراء ، وهو الأمر الذى لايحدث فى الواقع إذ يستفيد الفقراء من الخدمات العامة التى تقدمها الدولة أكثر من نسبة استفادة الأغنياء منها .وهكذا نتبين عدم إمكان تبرير فرض الضريبة من خلال تصور وجود عقد بين الدولة والأفراد ، لما تتعرض له هذه الفكرة من نقد ، ولذلك فقد ظهرت نظرية أخرى تفسر أساس فرض الضريبة :

النظرية الثانية : نظرية السيادة والتضامن

تقوم هذه النظرية على أساس أن وجود الدولة ضرورى لحياة الأفراد فى المجتمع ، لأنها هى التى تستطيع وحدها تقديم الخدمات والمنافع العامة التى يحتاجونها ، وحتى تقوم بهذه المهمة وجب توفير المال اللازم لذلك ومنه

السابقة على السنة التى حدثت فيها الخسارة ، مما قد يشكل نوعاً من التعويض عن الضرر حصل عليه الممول بسبب الضرر الذى وقع على أمواله . ولكنه تعويض محدود المدة ، وغير شامل .

([312]) أنظر : *Menier : The'orie et application de l'impot sur le capital, 1879*

مثبت فى د. زكى عبد المتعال ، ص 195

([313]) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 112

([314]) د. أحمد جامع : علم المالية العامة ، الجزء الأول : فن المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1975، ص 114

الضرائب ، لذا يتضامن الأفراد فيما بينهم لدفع هذا المال حتى تقوم الدولة بوظيفتها تجاه المجتمع ككل ، وعلى الأفراد دفع الضرائب المقررة عليهم ولو جبراً ، وبغض النظر عن مدى انتفاع كل منهم بالخدمات التى تقدمها الدولة نظير هذه الضرائب . ومن ثم فلن تكون الضريبة سوى طريقة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع وفقاً للمقدرة التكليفية لكل فرد منهم ([315]).

وتفيد هذه النظرية فى تبرير حق الدولة فى فرض الضريبة على الأشخاص ولو ثبت عدم استفادتهم من الخدمات العامة ، كما تبرر منح بعض الأفراد والمشروعات ميزة الإعفاء من الضريبة على الرغم من استفادتهم بما تقدمه الدولة من خدمات ، لأن التضامن الاجتماعى يخول للدولة حق فرض الضريبة على أساس الانتماء السياسى (مبدأ التبعية الاقتصادية) ، وجواز الإعفاء منها لاعتبارات اقتصادية واجتماعية لصالح المجتمع ككل .

كما لا يعنى هذا الاتجاه أن حق الدولة فى فرض الضريبة مطلق دون قيود ، وأن الأفراد ليس لهم الحق فى المطالبة بالخدمات العامة التى تقدمها الدولة ، إذ أن سلطة الدولة فى فرض الضريبة مقيدة قانوناً بموافقة نواب الشعب عليها ، والضريبة لاتصدر إلا بقانون يوافق البرلمان عليه ، كما أن واجب الدولة هو تقديم الخدمات العامة ، وعدم جواز منعها على من يستحقها منهم ، دون تمييز بينهم أو تفرقة غير مبررة قانوناً ، وأن سلطة الدولة فى فرض الضريبة مقيدة اقتصادياً بأن تكون الضريبة متناسبة مع المقدرة التكليفية للفرد أو الممول .

المبحث الثالث

القواعد الأساسية لفرض الضرائب

دستور الضرائب

لما كانت الضريبة وسيلة لمد الدولة بالمال ، وهو عصب حياتها ، وتضحية مادية من جانب الأفراد بانتزاع جانب من مالهم ، ونظاماً اجتماعياً يحمل بين دفتيه فكرتى الضرورة والتضحية ([316])، فقد وجب أن تخضع الضرائب فى

([315]) د. رفعت المحجوب ، ص 201

([316]) د. محمد زكى عبد المتعال ، ص 197

تطبيقها بقدر الإمكان لشروط واضحة تبعاً لهذين الاعتبارين ، بحيث يسمح للدولة بكفاية حاجتها والحصول على ما يلزمها بأقل إرهاق للممولين .

ومن هذه الشروط القواعد الأربعة التى أوردها آدم سميث فى كتابه([317]) ثروة الأمم *Wealth of Nations* ، وهى العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد فى نفقات الجباية .

و تعتبر لدى كثير من الفقهاء دستوراً للضرائب ، رغم اجتهادات الفقهاء فى وضع قواعد تكميلية([318]) أو إضافية([319]) لها .

وتمثل هذه القواعد الدستور العام الضمنى الذى تخضع له القاعدة القانونية للضريبة ، ويؤدى إحترام الدولة لهذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية إلى تخفيف حدة هذه الأعباء ، وجعلها مقبولة أو مستساغة لدى الأفراد ، بينما يعتبر الإخلال بها مدخلاً للظلم بهم ، وتعسفاً فى استعمال

([317]) *Adam Smith : Wealth of Nations, edited by E. Canan, New York, Book V. Ch. 5*

ويرى بعض الكتاب أن آدم سميث لم يكن أول من وضع هذه القواعد ، وإنما له فقط فضل صياغتها عن الاقتصادى الفرنسى *Turgot* أو إلى *Moreau de Beaumont* . أنظر : د. محمد عبد الله العربى ، ص 128

([318]) من القواعد التكميلية ما وضعه *Sismondi* والتى تتلخص فى أن كل ضريبة يجب أن لاتقع إلا على الدخل ، لاعلى رأس المال ، وعلى صافى الدخل ، لاعلى جملة الناتج , وأن الضرائب يجب أن لاتمس الدخل الضرورى لحياة المكلف ، كما يجب أن لاتبلغ من الجسامة بحيث تغرى أصحاب الثروات بالتهرب منها . أنظر : المرجع السابق مباشرة ، ص 131.

([319]) من القواعد الاضافية : الوفرة ،والغزارة، والمرونة، وعدم الجمود، والبساطة ، وتنوع المصادر . أنظر : د. حافظ محمود شلتوت : اقتصاديات المالية العامة ، القاهرة ، 1992، ص 78– ص 81، ود. عبد المعطى السيد البهواشى : اقتصاديات المالية العامة ، بدون اسم للناشر ، 1986، ص 196– ص 198.

وقد قسم د. السيد عطية عبد الواحد (ص 534– ص 540) القواعد الإضافية إلى مبادىء مالية واقتصادية ، واخرى تتعلق بكفاءة النظام الضريبى .

وفى رأينا ان هذه القواعد الاضافية ليست إلا تفريعات من القواعد الأربعة الأساسية التى وضعها آدم سميث ، ومن ثم فإن شرح القواعد الأربعة يتضمن المعانى أو الأهداف التى ترمى إليها هذه المبادىء الفرعية .

حق الدولة فى فرض الضرائب عليهم([320]) ، ولذلك يوصى ([321])بأن تلزم الدولة والهيئات التشريعية بها .

ونتناول فيما يلى القواعد الأساسية لفرض الضريبة :

1-قاعدة العدالة يعتبر مبدا العدالة الضريبية من أهم مبادىء فرض الضريبة ، إذ يرتبط هذا المبدأ بجانب أخلاقى وآخر سياسى ؛ فمن الضرورى أن تكون الضرائب عادلة حتى يقبلها المكلفون ، وتقل نسبة التهرب منها . كما أن عدم العدالة فى فرض الضرائب كان سبباً فى قيام العديد من الثورات ، لذلك كانت العدالة الضريبية مبدأً دستورياً تحرص الدساتير المعاصرة على النص عليه . ورغم أن مفهوم العدالة يستقر فى الذهن ، ويقبله العقل والمنطق إلا أن تعريفه أو تحديد معناه على نحو مانع جامع يصعب الوصول إليه . لذلك ترك الكتاب البحث عن معنى العدالة الضريبية ، مفضلين عليها البحث عن معيار ملائم لتحقيق هذه العدالة ، تكون عوناً للمشرع الضريبى عند صياغة القانون [322].

وقد ظهر فى هذا الشأن معياران متميزان هما: المساواة الحسابية ، والمساواة فى التضحية :

أ- المساواة الحسابية يرى آدم سميث ([323]) أن الأفراد يجب أن يساهموا فى أعباء الدولة بقدر الإمكان ، وفقاً لمقدرة كل منهم ، أى بنسبة الدخل الذى حصل عليه كل منهم .

وتبعاً لهذا الرأى تفضل الضريبة النسبية ، كأساس لتحقيق العدالة فى فرض الضرائب ، لأن الضريبة النسبية تفرض بسعر نسبى ثابت فتتحقق بها المساواة

([320]) د.عادل أحمد حشيش : اصول الفن المالى فى الاقتصاد العام ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1974، ص 309- ص 310

([321]) د. السيد عبد المولى ، ص 305

[322] لمزيد من التفصيلات راجع بحثنا: الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية : بأيهما يتحقق العدل الضريبى المنشود؟ بندوة الحوار التى عقدها المركز المصرى للدراسات الاقتصادية ، القاهرة 21 مارس 2012.

([323]) *Adam Smith , op. cit. p. 310.*

الحسابية ، التى تؤدى إلى خضوع الدخل أياً كان مقداره لنفس السعر الضريبى ، مما يعنى تحمل إقتطاع جزء من الدخل لصالح الضريبة لاتختلف نسبته بنقصان هذا الدخل أو بزيادته([324]) ، دون ان يحول ذلك وإعفاء ذوى الدخول الصغيرة من الضرائب .

وتمتاز الضريبة النسبية فى نظر أنصارها بأنها تحقق العدالة بخضوع المكلفين جميعاً لسعر واحد ، مما يحول دون محاباة المشرع لطبقة دون أخرى([325]). ولكن تعيين الجزء من الدخل الذى يخصص للضريبة يصعب تحديده ، لذلك ذهب بعض الكتاب إلى أن تكون مساهمة كل فرد فى التكاليف العامة على قدر تكاليف الخدمات التى تؤديها الدولة ، أو على قدر النفع الذى يعود عليه من النشاط الحكومى([326]). إلا أن صعوبة تحديد الخدمة أو المنفعة تجعل تعيين نسبة الدخل الخاضعة للضريبة أمراً تحكمياً ينافى مبدأ العدالة . كما أن الأفراد متفاوتون فى مقدار الجهد الذى يبذله كل منهم للحصول على هذا الدخل ، وفى مقدار التضحية التى يقدمها مقابل آداء الضريبة ، لذا نبذ الكتاب المعاصرون فكرة المساواة الحسابية مفضلين عليها فكرة المساواة فى التضحية .

ب-المساواة فى التضحية تعنى المساواة فى التضحية *Equality of sacrifice* أن يساهم الممولون فى تحمل الأعباء العامة وفقاً لمقدرة كل منهم التكليفية ، بحيث يتحمل الممولون ذوو الدخل المرتفع عبئاً ضريبياً أكبر مما يتحمله الذين يحققون دخلاً أقل . لأن التضحية التى يتحملها الشخص الذى يتقاضى دخلاً قدره مائة جنيه تزيد غالباً عن التضحية التى يتحملها شخص آخر يتقاضى فى ظروف مماثلة ألف جنيه ، إذا كان كلاً منهما يخضع للضريبة بسعر ثابت هو 10% مثلاً ، حيث يدفع الأول عشرة جنيهات ، ويتبقى له تسعون جنيهاً ، بينما يدفع الثانى مائة جنيه ويتبقى له تسعمائة جنيه، مما يعنى أن مبلغ الضريبة الذى أخذ من الأول كان يمكن استخدامه فى اشباع جزء من حاجاته الأساسية ، بينما لا يحرم الثانى من حاجاته الأساسية بدفع الضريبة لأن

([324]) د. عبد الله الصعيدى ، ود. عز الدين إبراهيم ، الضرائب على الدخل فى النظام الضريبى المصرى ، دار الثقافة الجامعية ، القاهرة ، 90/1991، ص 28

([325]) د. محمد عبد الله العربى ، ص 213

([326]) *S.K. Singh, op. cit. pp.98-101*

ما يتبقى له وهو مبلغ التسعمائة جنيه تتيح له اشباع هذه الحاجات .ومن ثم تكون التضحية التى بذلها الممول الأول ذو الدخل الصغير أكبر من التضحية التى بذلها الممول الثانى ([327]).

وتبعاً لهذا الرأى تفضل الضريبة التصاعدية ، لأن الأثر الذى يلحق بالممول نتيجة اقتطاع جزء من دخله كضريبة لايتوقف فقط على حجم الدخل الذى حصل عليه ، بل على اعتبارات أخرى ، وهى الجهود التى بذلها للحصول على الدخل . ولهذا ينبغى أن تؤخذ هذه الاعتبارات فى تقدير التضحية([328]) .

وتستند المساواة فى التضحية إلى نظرية المنفعة الحدية أو مبدأ القدرة على الدفع([329]) .

ووفقاً لنظرية المنفعة الحدية فإن منفعة الدخل ، وبالتالى قيمته ، تتناقص كلما زادت كميته ، لأن كل وحدة جديدة منه توجه إلى سداد حاجات أقل قوة من الحاجات التى قامت بإشباعها الوحدات السابقة ، ومن ثم فإن التضحية التى يبذلها المكلفون لا تكون متساوية إلا إذا زيد سعر الضريبة عليهم كلما ازداد دخلهم ، ولذلك كانت الضريبة التصاعدية أكثر عدالة لأنها تعنى تحمل كل فرد بالضريبة التى تتلاءم ومقدار دخله ، بعكس ما إذا كان السعر ثابتاً متشابهاً فإنه يؤدى إلى تحمل صاحب الدخل الصغير لتضحية أكبر بآدائه الضريبة ،مقارنة بالتضحية التى يتحملها صاحب الدخل الكبير .

ويمكن تبرير المساواة فى التضحية استناداً إلى مبدأ القدرة على الدفع *ability –to- pay* والذى يتطلب المساواة فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساويين فى القدرة على دفع الضريبة (العدالة الأفقية) ، كما يتطلب أيضاً معاملة ضريبية غير متساوية للأشخاص غير المتساويين (

([327]) د. ميرندا زغلول رزق ، علم المالية العامة : الإيرادات العامة ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، 1997، ص 72

([328]) د. أحمد ثابت عويضة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، مصدر الالتزام بالوفاء ، الكتاب الثانى ، القاهرة ، ص 27

([329]) راجع على سبيل المثال : د. رياض الشيخ ، ص 125– ص 140 ، د. باهر عتلم ود. سامى السيد ، ص 316– ص 319، د. محمد عبد الله العربى ، ص 305– ص 307، د. على عباس عياد : النظم الضريبية المقارنة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الأسكندرية ، 1974، ص 37 – ص 47

العدالة الرأسية) ، عن طريق إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب على الدخل ، وإخضاع ذوى الدخول العالية للضرائب التصاعدية([330]) .

ورغم استناد كل من المنفعة الحدية والقدرة على الدفع إلى أسباب منطقية تبرر الأخذ بالمساواة فى التضحية كمعيار لتحقيق العدالة الضريبية ، إلا أنها تفشل فى تحديد درجة التصاعد المرغوبة التى يقبلها المجتمع لتحقيق أهداف السياسة الضريبية ، مما دعا بعض الكتاب ([331]) إلى القول بأن الضريبة لم تعد تنظيماً فنياً فى المقام الأول ، كما لم تعد مهتمة بالنواحى الاقتصادية فقط ، وإنما هى على وجه الخصوص ظاهرة سياسية ، ومن ثم فإن فكرة العدالة الضريبية تتغير وفقاً للمذهب السياسى الذى تتبناه الدولة .

العمومية والعدالة : ولكى تكون الضريبة عادلة يجب أن تكون عامة ، أى تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال فى الدولة ، فلا يجوز أن تعفى فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره على المجتمع كله من هذا الإعفاء . أى أن مبدأ العدالة الضريبية ينبذ امتياز فئة من الناس بالإعفاء من الضريبة لاعتبار يتعلق بذواتهم أو صفاتهم الشخصية ،دون أن يعود ذلك على المجتمع بنفع مباشر .

أما الإعفاءات التى تتقرر لاعتبارت دولية بشرط المعاملة بالمثل ، كما هو مقرر للدبلوماسيين الأجانب فى الدولة ، أو لاعتبارات اقتصادية أو إجتماعية تعود بالنفع على الدولة ، كإعفاء أنشطة أو دخول معينة إعفاءً عاماً مجرداً لا يقصد به شخص أو مال معين ، فإن هذه الإعفاءات لاتتنافى مع عمومية الضريبة أو عدالتها .

وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية تراعى التشريعات الضريبية الظروف الشخصية للممول ومركزه المالى وحالته الاجتماعية ([332])، فتقرر إعفاء الحد الأدنى من الدخل الذى يمثل حد الكفاف اللممول ، فلا تفرض الضريبة على الفرد الذى لم

([330]) د. حمدى العنانى ، ود. أمينة عز الدين عبد الله : اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1998، ص 168

([331]) د. محمد دويدار ، مبادىء المالية العامة ، الجزء الأول ، المكتب المصرى الحديث للطباعة والنشر ، الأسكندرية ، 1968، ص 314

([332]) د. أحمد جامع ، ص 123

يتجاوز دخله رقماً معيناً خلال السنة ، كما تحمل الممول الأعزب عبئاً ضريبياً أعلى من العبء الذى يتحمله الممول المتزوج ، ويتحمل الممول المتزوج عبئاً ضريبياً أعلى من العبء الذى يتحمله الممول المتزوج ويعول أولاداً .

وتتأثر العدالة الضريبية بالضغوط التى يتعرض لها أعضاء البرلمانات عند صياغة التشريعات الضريبية من قبل جماعات المصالح *interests groups* التى تتكون من دافعى الضرائب ([333])، وتعمل على تنظيم نفسها حماية لمصالحها ، وتقوم بالضغط على نوابها فى البرلمان للحصول على مكاسب ضريبية ، يستوى فى ذلك أن تكون هذه الجماعات من أصحاب رؤوس الأموال أو الأعمال أو من العمال . وبقدر تنظيمها وقدرتها على التأثير يصدر التشريع الضريبى محققاً لها بعض الامتيازات على حساب الجماعات الأخرى .

2- قاعدة اليقين يجب أن يصدر التشريع الضريبى واضحاً ليحقق للممول قدراً من اليقين([334]) ، يمكنه من أن يعلم التزاماته الضريبية على نحو مؤكد ، وبشرط أن يكون التزامه بأداء الضريبة لاحقاً على صدور التشريع ، فلا تفرض الضريبة بأثر رجعى على تصرفات أو إيرادات تمت فى الماضى ، لأن الممول لم يكن وقتئذٍ عالماً بصدور التشريع . ولم يكن فى إمكانه أن يعلم باحتمال خضوع هذه الإيرادات للضريبة التى لم تفرض بعد .فإذا نص القانون

([333]) أنظر :ريتشارد موسجريف ، وبيجى موسجريف : المالية العامة فى النظرية والتطبيق ، الترجمة العربية ، دار المريخ ، الرياض ، 1992، ص 162، ص 163

وقد لاحظ روولف جولدشيد أنه عندما كانت الطبقة الاستقراطية هى الحاكمة فى العصور الوسطى لجأ لوردات الإقطاع إلى فرض ضرائب نقدية وعينية على عمال وعبيد الأرض ، فلما فقدت هذه الطبقة مركزها المتميز فى ظل الدول الديموقراطية ، وأصبحت الأغلبية فى يد الطبقة العاملة أو الطبقة الوسطى ، صارت المصلحة فى فرض ضرائب أقل ، وتشجيع الحياد الحكومى ، تجاه النشاط الخاص .

راجع : *Goldscheid A. Rouolf : Sociological approach to public Finance, translated from German, 1925*,

مثبت فى : د. جنات فاروق السمالوطى ، المالية العامة ، دراسة فى اقتصاديات النشاط الحكومى ، القاهرة ، 1992، ص 224، ص 225

([334]) أنظر فى هذا المعنى :د. زكى عبد المتعال ، ص 200 ، د. عادل أحمد حشيش ، ص 215- ص 216، د. السيد عبد المولى ، ص 354، د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 118، ص 119

الضريبى على أن تطبق أحكامه بأثر رجعى لكان ذلك تجاهلاً لقاعدة اليقين التى يجب أن يصدر التشريع مراعياً لها .

ويرتبط بقاعدة اليقين معنى آخر ، هوالاستقرار والثبات ([335])، بحيث تكون التعديلات فى القوانين الضريبية قليلة قدر الإمكان ، ويتم ذلك بتضييق مداها ، والتقليل من عددها ، حتى لاينجم عن هذه التغيرات المتعاقبة اضطراب فى النظام الاقتصادى المستقر ، وتلافياً لما قد تحدثه كثرة التعديلات من آثار غير مرغوب فيها ، سواءً بالنسبة للممول الذى يكون قد وفق أوضاعه المالية على الضريبة القديمة ، أو بالنسبة للإدارة الضريبية حيث تؤدى كثرة التعديلات إلى التضارب أوالتخبط فى التنفيذ ، ولهذا يقال إن الضريبة القديمة أفضل من الضريبة الجديدة ، لأن الممول يكون قد اعتاد على الضريبة القديمة ، واستقر تطبيق إدارة الضريبة لها ، بخلاف الضريبة الجديدة التى تحتاج وقتاً ليس بالقصير لفهمها والتعامل معها .

3- قاعدة الملاءمة يجب أن يصدر التشريع الضريبى ملائماً لظروف الممول ، بحيث يتمكن من آداء الضريبة المستحقة عليه بطريقة مناسبة ، وفى الوقت الذى يناسبه ([336]).

لذلك تحدد التشريعات الضريبية الواقعة المنشئة للضريبة بدقة ، تبعاً لنوع الدخل أو الإيراد الخاضع لها ، إذ يعد تحقق الدخل فى نهاية السنة الضريبية هوالواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى والمهنى ، كما يعتبر حصول الممول على المرتب أو الأجر فى نهاية الشهر أووضعه تحت تصرفه هو الواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات المرتبات ...وهكذا.

ولايعقل أن يلتزم الممول بآداء ضريبة قبل ثبوت الواقعة المنشئة لها ، كما يخالف قاعدة الملاءمة أن ُيطالب الممول بآداء ضريبة على واقعة تمت فعلاً قبل أن يصدر القانون الذى يعتبر هذه الواقعة منشئة للضريبة .

ويعتبر تطبيقاً لقاعدة الملاءمة تحصيل الضريبة من المنبع بالنسبة لبعض أنواع الإيرادات مثل أرباح الأسهم وفوائد السندات التى توزع على حملة هذه

([335]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 251

([336]) د. زكى عبد المتعال ، ص 201، ود. السيد عبد المولى ، ص 355 ، ود. زين العابدين ناصر ، ص83، ود. عادل أحمد حشيش ، ص 316

الأوراق([337]) ،بحيث يحصل هؤلاء الممولون على الإيراد الصافى بعد خصم الضريبة ، فيكون ذلك أكثر ملاءمة لهم وللإدارة الضريبية من تأجيل تحصيل الضريبة حتى نهاية السنة المالية دون مبرر، كذلك تعتبر الضرائب على المبيعات كقاعدة عامة أكثر ملاءمة للممولين من الضرائب على الدخل ، لأن الممول يدفعها مجزأة ، وضمن ثمن السلعة أو الخدمة التى تفرض عليها ([338])
4- قاعدة الاقتصاد فى نفقات الجباية يهتم دستور الضرائب بتكلفة الضريبة التى يقرها القانون ، فلا يجب أن تفرض ضريبة تحتاج فى تحصيلها وتجنب التهرب منها تكاليف باهظة ([339])، بحيث تكون حصيلة صافى إيرادات هذه الضريبة – بعد خصم تكالبف تحصيلها – ضئيلة إلى الحد الذى يجعلها عديمة الفائدة ، وذلك حتى لا يرهق الممول بأداء ضريبة لاتعود بالنفع العام على الدولة ، ولا تضيع جهود إدارة الضريبة فى تحصيل ضريبة ذات عائد بسيط ، كان يمكن تعويضه فيما لو ادخر هذا الجهد لملاحقة المتهربين من الضرائب الأخرى.

ويلزم لتحقيق الاقتصاد فى نفقات الجباية مراعاة مايلى([340]) :

1-أن تكون الضريبة معتدلة ، وموافقة لقدرة الممولين ، وغير متجاوزة للاحتياجات الحقيقية العامة .

2-أن تكون الضريبة متناسبة مع الدخل القومى ، إذ لو انتزعت جانباً كبيراً منه لأضعفت القوة الانتاجية ، وأضرت بالقدرة على دفع الضريبة.

3-أن لاتشل الضريبة الحياة الاقتصادية ، أو تقضى على المنشآت وروح الابتكار ، فلا تكون باهظة توقف أو تعطل تكوين المنشآت أو توسعاتها أو تحسيناتها .

([337]) د. عبد الحفيظ عبد الله عيد ، ص 185، ص 186

([338]) د. عاطف صدقى ، ص 119

([339]) د. عادل أحمد حشيش ، ص 316، د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 119، ود. السيد عبد المولى ، ص 355

([340]) د.زكى عبد المتعال ، ص 202، ص 203

4- أن لاتضر بالضريبة ذاتها ،فلا تبتلع الضريبة وعاءها ، إذ قد يؤدى ارتفاع سعر الضريبة على رأس المال إلى تآكل رأس المال ذاته ، أى فناء وعاء الضريبة .

ومن ناحية أخرى ، يساهم فى تخفيض نفقات الجباية رفع كفاءة الجهاز الإدارى ، وإحكام صياغة التشريعات الضريبية ، بما يوفر ضمانات التحصيل كالحجز الإدارى ، وحجز ما للممول لدى الغير ، وفرض غرامات التأخير ، وبما يكفل الحد من تأخير تحصيل الضريبة ، وإطالة أمد النزاع لتوريدها .

المبحث الرابع

أغراض الضريبة

تختلف أغراض الضريبة فى الفكر المالى التقليدى عن أغراضها فى الفكر المالى الحديث :

ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً : الغرض المالى للضريبة عند التقليديين

يرى الفكر المالى التقليدى أن الغرض من الضريبة هو توفير الأموال التى تلزم الدولة للإنفاق العام ، وذلك حتى لاتؤدى الضريبة إلى تغير الأوضاع الطبقية السائدة التى بلغها المجتمع ، والحفاظ على تفاوت الدخول باعتباره عاملاً أساسياً من عوامل الإدخار(341) ، الذى يفيد الاقتصاد القومى ، وحتى لا يؤدى التدخل الضريبى إلى إعادة توزيع الدخول لصالح الطبقات الفقيرة ، مما ينقص من المدخرات القومية، ويؤثر سلباً على الحياة الاقتصادية فى المجتمع .

ومن ثم وجب أن تتوافر فى الضريبة خصائص ثلاثة أساسية ، هى الإنتاجية ، والثبات ، والمرونة :

1- إنتاجية الضريبة : يجب أن تكون الضريبة منتجة ، أى أن يتولد عنها أكبر حصيلة صافية بعد خصم تكاليف جبايتها ، ويلزم لذلك أن تكون الضريبة عامة ، أى تفرض على جميع الأموال والأشخاص دون استثناء ، وأن تكون اقتصادية فى نفقات جبايتها ، وذات سعر معتدل ، ويتعذر التهرب منها .

(341) د. محمود رياض عطية ، ص 148- ص 150، د. ميرندا زغلول رزق ، ص 58، ص 59

ويفضل أن لا تكون ظاهرة أو أن لايشعر بها الممول ، كما هو الحال فى الضرائب غير المباشرة على المبيعات التى يتحملها المستهلك ضمن سعر السلعة .

2-ثبات الضريبة: تكون الضريبة ثابتة عندما لاتتأثر حصيلتها بتغير الظروف الاقتصادية ، فلا تزيد الحصيلة فى فترات الرخاء ، ولا تقل فى فترات الركود والكساد .

والمهم فى نظر التقليديين أن لا تنخفض حصيلة الضريبة فى فترات الركود والكساد لأن فى هذه الفترات تكون الدولة بحاجة إلى الإيرادات الضريبية أكثر من حاجتها إليها فى فترات الرخاء .ونادراً ما يتوافر ثبات الضريبة بهذا المعنى ، اللهم إلا فى الضرائب غير المباشرة التى تفرض على السلع الأساسية التى لا يقل استهلاك الفرد منها بانخفاض دخله .

3**- مرونة الضريبة**: يجب أن لا يكون لزيادة سعر الضريبة تأثير على وعائها ، فلا ينكمش وعاء الضريبة بزيادة السعر الضريبة . ومن ثم تعتبر الضريبةغير مرنة عندما تفرض على مبيعات بعض السلع الاستهلاكية المرنة كأجهزة التليفزيون ، لأن زيادة سعرالضريبة يؤدى إلى ارتفاع أثمان هذه الأجهزة ، ومن ثم انخفاض الطلب عليها ، مما يؤدى بالتالى إلى انخفاض حصيلتها . بينما تعتبر الضريبة مرنة عندما تفرض على سلعة استهلاكية غير مرنة كالسجاير ، إذ أنه بالرغم من أن زيادة سعر الضريبة يؤدى إلى زيادة سعر السجاير إلا أن الاستهلاك لايتأثر بزيادة السعر ، ومن ثم لا تنخفض الحصيلة الضريبية .

ولذا يفضل التقليديون الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة ، لأن الضرائب غير المباشرة ، كالضرائب على الاستهلاك أو المبيعات ، يمكن أن تتوافر فيها الخصائص الثلاثة للضريبة المنتجة ، أما الضرائب غير المباشرة ، كضرائب الدخل ، التى لاتصيب إلا عدداً محدوداً من أصحاب الدخول والثروات فهى ضرائب غير منتجة ، ويمكن التهرب منها بسهولة ، مما يجعلها غير منتجة . وقد شاع لديهم الاعتقاد بأن الضرائب المنتجة غير عادلة ، والضرائب العادلة غير منتجة .

ويرجع هذا الاعتقاد إلى أن تنظيم الضرائب غير المباشرة لم يكن يسمح بمراعاة الظروف الشخصية للممولين ، ومن ثم لم يتوافر فيها قدرمن العدالة ، إلا أنه مع التطور الحديث أصبح فى الإمكان مراعاة بعض الظروف الشخصية للمكلفين بالضريبة على الاستهلاك من خلال إعفاء السلع الأساسية من الضريبة ، مراعاة لذوى الدخل المنخفض ، كما أن تطور الفن الضريبى الحديث أمكن وضع القواعد التى تحد من تهرب الممولين فى مجال الضرائب على الدخل .

حياد الضريبة

يؤكد التقليديون على أن الضريبة هى مورد مالى فحسب ، ويجب أن لا يكون لها تأثيرعلى توجيه النشاط الفردى وجهة غير التى يريدها الممول أو تقتضيها ظروف السوق . أى يجب أن تكون الضريبة حيادية ([342])، بمعنى أن لا تدفع الضريبة الممولين إلى القيام بعمل ، أو الامتناع عن عمل معين .

أو بعبارة أخرى، فإن الضريبة المحايدة هى التى لاتغير فى العلاقات الاقتصادية والاجتماعية بين الممولين عما كانت عليه قبل فرض الضريبة.

ويعتقد الماليون التقليديون أن مجرد حصر الضريبة فى غرضها المالى يجعلها محايدة ، شأنها شأن النقود التى يفترضون حيادها بأن لاتؤثر فى العلاقات بين الدائنين والمدنين .

ولما كانت الضريبة تحويل لمبلغ نقدى ، فلا يمكن أن تكون محايدة إلا إذا كانت النقود محايدة ، وهوماينكره التحليل النقدى الحديث ، ومن ثم لا يمكن أن تكون الضريبة محايدة ([343]) ، فهى بوصفها اقتطاع نقدى من دخول الأفراد وأموالهم لا شك تؤثر على قوى العرض والطلب فى السوق على نحو مغاير لما كان عليه الوضع قبل فرض الضريبة ، ومن ثم فإن المنتجين والمستهلكين يتاثرون بالضريبة سواء كان غرضها مالياً بحتاً، أو كانت لها أغراض أخرى .

ولم يثبت أن تحقق حياد الضريبة على النحو الذى تصوره التقليديون فى أى مرحلة من مراحل الدولة الحارسة ([344]) ، إذ استخدمت الضريبة الجمركية

([342]) د. عاطف صدقى ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 126

([343]) د. رفعت المحجوب ، ص 194

([344]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 255

لحماية المنتجات الوطنية من المنافسة الأجنبية ، واضطرت الدول إلى استخدام جزء من أموال الضرائب فى توزيع إعانات للطبقات محدودة الدخل ، والعاطلين ، مما كان له الأثر على النواحى الاقتصادية والاجتماعية .

ثانياً : أغراض الضريبة فى الفكر المالى الحديث

يرى المعاصرون أن الضريبة كآداة من أدوات السياسة المالية للدولة لا يمكن أن تكون محايدة تماماً، تقتصر على غرضها المالى ، دون أن يكون لها تأثير على سلوك الأفراد وتوجيههم إلى الإنتاج أو إلى الاستهلاك الذى يهدف إليه المشرع من فرض الضريبة . غاية الأمر أنه يمكن أن تكون هناك ضريبة أقل حيادية من ضريبة أخرى ، تبعاً لنوع هذه الضريبة وقواعد فرضها .

وليس فى عدم حياد الضريبة ما يضر بالاقتصاد كما كان يعتقد التقليديون ، بل على العكس ، حيث يمكن أن يساهم التدخل الضريبى فى تنشيط الاقتصاد ودفعه إلى الأمام بما يفيد المجتمع ككل ؛ فإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة ، وهى الطبقات التى يزداد لديها الميل إلى الاستهلاك ، يؤدى إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات ، مما يحفز المنتجين على زيادة الإنتاج ، ومن ثم تزيد أرباحهم ، بأكثر مما لو وضعت هذه الأموال فى مدخرات خاملة لا تجد مجالاً للاستثمار . بل إن الاختيار الصحيح للضرائب يمكن أن يساهم فى تحقيق الإنتاج الأفضل للسوق ، وعلى سبيل المثال؛ فإن فرض ضريبة استهلاك على الخمور بسعر مرتفع ، يبرره التكلفة الحقيقية التى يتحملها المجتمع بسبب سلوك السكارى والتى لا تظهر فى سعر المنتج ، ومن ثم فإن هذه الضريبة الخاصة تخفض استهلاك الخمور ، ومن ثم إنتاجها ، إلى الحد الأمثل الذى يقبله السوق ، وبالتالى تكون هذه الضريبة بمثابة تصحيح للإنتاج ([345]).

ومن ثم فإن الضريبة بجانب كونها آداة لتوفير الموارد المالية للدولة ، يمكن استخدامها لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية :

أ- الأغراض الاقتصادية :يمكن عن طريق الإعفاءات والحوافز الضريبية تشجيع المشروعات على مزاولة الأنشطة المرغوب فيها اقتصادياً ، أو على توطينها فى المدن الجديدة أو النائية ، أو على إنتاج السلع الموجهة للتصدير .

([345]) J.F. Due : Government Finance , Richard D. Irwin , 1959, p. 104

وفى المقابل يمكن من خلال تقرير معاملة ضريبية متشددة مقاومة للأنشطة التى تضر بالاقتصاد القومى ، أو التى لاتلائم مرحلة التنمية التى تمر بها الدولة ، وذلك بفرض أسعار ضريبية مرتفعة على هذه الأنواع من الأنشطة , أو حرمانها من الحوافز الضريبية ، ومن أهمها الإعفاءات الضريبية ، أو الخصومات المختلفة .

ب- الأغراض الاجتماعية : كذلك يمكن استخدام الضريبة فى إعادة توزيع الدخول لصالح الطبقات الفقيرة ، بفرض الضرائب التصاعدية التى تصيب أساساً أصحاب الدخول المرتفعة ، أو أن تشجع على الزواج أو زيادة النسل بتقريرإعفاءات ضريبية للأعباء العائلية ، تخفض من الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للمتزوج أو المتزوج ويعول أولاداً مقارنة بالدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للممول الأعزب ، كما يمكن أن تساعد الضريبة فى الحد من البطالةعن طريق تقرير مزايا ضريبية للمنشآت أو الشركات كثيفة العمالة أو التى توظف عدداً معيناً من العمال .

وبالعكس يمكن استخدام الضريبية لتحقيق أهداف أخرى كمحاربة زيادة النسل عن طريق قصر الإعفاء الضريبى للممول المتزوج ويعول أولاداً على عدد معين من الأولاد يجب أن لايزيد ، وفى محاربة الشركات العائلية من خلال عدم الاعتراف بالشركات التى تنشأ بين الزوجين وأولادهما القصر ، وغير ذلك

وقد أثار تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى عن طريق الضريبة التساؤل عن مدى تأثير هذا التدخل على إنتاجية الضريبة وعدالتها ؟

التدخل الضريبى والإنتاجية

رأى بعض الكتاب أن التدخل الضريبى يؤدى إلى نقص إنتاجية الضريبة ، لأن من أدوات التدخل الضريبى منح الإعفاءات والخصومات الضريبية التى تقلل من الدخل الخاضع للضريبة ، ومن ثم تنقص الحصيلة الضريبية .

بيد أنه إذا استخدمت هذه الحوافز الضريبية فى حفز المستثمرين على إقامة مشروعات جديدة فإن ذلك لا يؤثر على إنتاجية الضريبة ، لأنه لن يمس الحصيلة الضريبية بالنسبة للمنشآت القائمة فعلاً قبل منح هذه الحوافز الضريبية . كما أن منح الإعفاءات الضريبية للمشروعات القائمة يمكن أن يتقرر لحفزها

على فتح فروع أو خطوط إنتاج جديدة أو تحسين وزيادة قوتها الإنتاجية ، تؤدى إلى زيادة الحصيلة بعد إنتهاء فترة الإعفاء الممنوح لهذه المشروعات ، نتيجة زيادة أرباحها بسبب التطوير الذى حدث عليها ، وبالتالى تزيد الضريبة ، وتعوض فترة الإعفاء السابقة .

التدخل الضريبى والعدالة

رأى بعض الكتاب أنه حيثما يكون هناك تدخل ضريبى من الدولة فإن العدالة تختفى ، ذلك لأن من مقتضيات التدخل الضريبى التمييز بين الأفراد والمشروعات ، وهذا التمييز يعنى عدم تحقيق العدالة .

ولكن هذا القول غير دقيق ، لأن العدالة المقصودة هى التى تعنى المساوة فى التضحية ، أى مساهمة كلٌ حسب مقدرته التكليفية . وليس فى التمييز بين الأفراد والمنشآت حسب هذه المقدرة ما يتعارض مع العدالة بمعناها المذكور ، وبالتالى لايتعارض التدخل الضريبى بفرض الأسعار التصاعدية على الدخول المرتفعة ، أو للتمييز بين الممولين تبعاً لحالتهم الاجتماعية مع مبدأ العدالة ، لأن المطلوب هو تحقيق العدالة بالضرائب ، وليس تحقيق العدالة أمام الضرائب([346]) .

الباب الثالث

([346]) د.عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز ، ص 129

الـمـو ا ز نـة الـعـا مـة لـلـد و لـة

نشأة وأهمية الموازنة العامة•

ارتبطت نشأة نظام الموازنة العامة الحديث بتطور النظام البرلمانى فى الدول الأوربية ، وخاصة فى انجلترا وفرنسا ([347]) ، حين أخذت الرقابة البرلمانية تتسع شيئاً فشيئاً ، وقد بدأت هذه الرقابة بتضييق سلطة الملك أو الحاكم فى فرض الضرائب الجديدة إلا بعد موافقة ممثلى الشعب (نواب البرلمان) فلا ضرائب بدون تمثيل *No Taxation without Representation* أولا ضرائب بدون قانون ، ثم اتسع نطاق الرقابة البرلمانية ليشمل الرقابة على المصروفات الحكومية لمعرفة مدى الحاجة إلى فرض ضرائب جديدة ، مما تطلب أن تقدم الحكومة بياناً سنوياً بإيراداتها ونفقاتها للبرلمان للتصديق عليه وإجازته ، وهذا البيان هو الموازنة العامة .

وكذلك الحال فى مصر ، حيث ولدت الموازنة العامة فى ظل المطالبة بتعديل النظام البرلمانى، ووضع لائحة جديدة لمجلس شورى النواب ، فى عهد الخديوى إسماعيل ، وأثمرت هذه المطالبة بأن وضعت وزارة شريف باشا هذه

• تخلط المؤلفات المالية بين الموازنة والميزانية ، فيستخدمان فى مواضع مختلفة بمعنى واحد ويقصد به البيان المالى الذى تقدر به الدولة إيراداتها ونفقاتها العامة لفترة مقبلة ، وذلك على الرغم من أن هناك اختلافاً جوهرياً بينهما ، فالموازنة العامة تعنى التقدير والتوقع ، بينما تعنى الميزانية الحقيقة والواقع ، وعلى هذا الأساس تقدم الحكومة قبل الشروع فى السنة المالية الجديدة توقعاتها المالية عن هذه السنة ، بما يعرف بالموازنة *Budget* ، بخلاف ما تقدمه المنشآت فى نهاية السنة من بيان يعبر عن حقيقة مركزها المالى ، ويعرف بالميزانية *balance sheet* . وقد اعتمد هذه التسمية قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 المعدل بالقانون رقم 11 لسنة 1979 . والتى رأينا أن نطلقها على هذا الباب .

وفى تأييد هذا الرأى راجع : د. عبد الباسط وفا : سياسات وأدوات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001- 2002، ص 333، هامش رقم (1)

([347]) د.محمد عبد الله العربى ، مالية الدولة ، الجزء الثالث ميزانية الدولة ، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر ، القاهرة ، 1938، ص 4- ص 11، و د. دلاور على ود. محمد طه بدوى ود. عبد المنعم فوزى : دراسات فى المالية العامة ، دار المعارف بمصر ، 1956، ص115- ص 121 .

اللائحة ، وقد نصت على عدم جواز فرض الحكومة لأى ضرائب من أى نوع إلا بموافقتها ، وعلى الرغم من أن هذه اللائحة لم تطبق فى الواقع بسبب عزل الخديوى وتعطل الحياة النيابية ، إلا أنها كانت الأساس الذى منه أخذ أول دستور لمصر عام 1882مقرراً هذا المبدأ الضريبى ، والذى تواترت على النص عليه الدساتير المتعاقبة حتى دستورنا الحالى (1971)، إلا أن تنظيم الموازنة العامة وضرورة رقابة البرلمان لها لم تكتمل ([348]) إلا بصدور دستور 1923 .

وللموازنة العامة العامة للدولة أهميتها الاقتصادية ، فهى تعبر عن النشاط الحكومى ، بما تشتمل عليه من بيان للإيرادات العامة والنفقات العامة ، فتكون كالمرآة التى منها يمكن التعرف على مركز الدولة المالى ، وجوانب قوتها وضعفها . كما أن تطور فنون الموازنة العامة أدى إلى عدم الاهتمام بضرورة توازن الموازنة ، بمعنى أن تكون إيرادتها العامة متساوية مع نفقاتها العامة ، بل يمكن أن تحقق الموازنة عجزاً ، بأن تزيد نفقاتها عن إيرادتها ، ويكون هذا العجز مقصوداً لدفع حركة الاقتصاد ، وحث الجهاز الإنتاجى على مزيد من العمل لمواجهة زيادة الطلب والوصول إلى التشغيل التام ، ومن ثم تحولت الموازنة العامة من آداة رقابية برلمانية يغلب عليها الطابع السياسى إلى آداة اقتصادية تساعد فى تطور الآداء الاقتصادى للدولة .

تقسيم : نتناول فى هذا الباب دراسة الموازنة الموازنة العامة للدولة ، من خلال تحديد ماهيتها ، وقواعد عملها ، والمراحل التى تمر بها ، والرقابة على تنفيذها ، وذلك من خلال الفصول الأربعة التالية :

الـفصل الأول

([348]) ظهرت أول موازنة عامة فى مصر الحديثة عام 1880 باسم ميزانية الإيرادات وميزانية الجزية والمصروفات الإدارية للحكومة ، ولم تكن هذه الموازنة كاملة لأنها لم تدرج الاعتمادات اللازمة لخدمة الدين العام لعدم تحديدها بعد ، ولكن اعتباراً من سنة 1914 ظهرت الموازنة المصرية وفق أحدث الأسس من حيث التنظيم والوضوح . راجع : د. محمد زكى عبد المتعال ، ص 46

ماهية الموازنة العامة

تعريف الموازنة العامة

دأبت كثير من الكتابات ([349])على تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها وثيقة الحكومة التى تقدر فيها الإيرادات العامة والنفقات العامة للسنة المقبلة ([350]) . هذا لاتختلف الموازنة العامة للدولة عن الميزانيات الخاصة([351]) من حيث المفهوم المحاسبى ، سوى أنها تعدها الحكومة .

وقد تجاهلت هذه التعريفات الوظيفة الأساسية للموازنة العامة للدولة ، وهى كونها برنامجاً أو خطة عمل للسنة المقبلة ، تتحدد ملامحه على ضوء إمكانات الدولة المالية ، ومجالات إنفاقها .

ولو كان الأمر يقتصر على مجرد المفهوم المحاسبى للموازنة العامة ما كنا بحاجة إلى أن تقدم الدولة بياناً تقديرياً قبل بدء السنة المالية ، ثم تعقبه بحساب ختامى فى نهايتها ، وإنما كان يكفى أن تقدم الدولة ميزانية عامة (لاموازنة عامة) فى نهاية السنة تحدد مركزها المالى كما تفعل المنشآت التجارية والصناعية العامة أو الخاصة .

ولما كان الأمر يختلف ، فمن الطبيعى أن يختلف تعريف الموازنة العامة بحيث يعبر تعريفها عن جوهر وظيفتها ، لذلك نفضل أن تعرف الموازنةالعامة بأنها : البرنامج المالى للدولة لسنة مقبلة على ضوء تقدير الحكومة للإيرادات

([349]) أنظر على سبيل المثال :د. زكى عبد المتعال ، ص 29، و د. محمود رياض عطية ، ص 409، وقرب هذا المعنى د. على لطفى ، ص 256

([350]) راجع فى نقد هذا التعريف : د. محمود عبد الفضيل ، ود. محمد رضا العدل ، ص 123، ولتجنب التعريف المحاسبى فقد عرفها د. عادل حشيش بأنها " عملية توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة العامة عن فترة زمنية مقبلة ، سنة فى المعتاد ، تعبر عن أهدافها الاقتصادية والمالية " ، راجع : د. عادل أحمد حشيش ، ص 269، وللتفرقة بين المفهوم المحاسبى للميزانية ومفهومها كبرنامج عمل ، أنظر : د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 258– ص 262

([351]) يقصد بالموازنة الخاصة الميزانية الخاصة التقديرية التى يعدها المشروع لفترة مقبلة ، بخلاف الميزانية العمموية التى تعد عن فترة سابقة . وتشبه الميزانية العمومية للمشروع الخاص الحساب الختامى للدولة . أنظر د.عبد الكريم صادق بركات ، ود. حامد عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1971 ، ص 68، ص 69.

العامة والنفقات العامة المتوقعة ، والذى تقدمه الحكومة لاعتماده من البرلمان قبل تنفيذه ([352]). ومن هذا التعريف يمكن أن نستخلص خصائص الموازنة العامة :

خصائصها

تتميز الموازنة العامة بما يلى :

1- **بيان تعدادى** : تبين الموازنة حجم النفقات والإيرادات المتوقعة ، من خلال أرقام تعبر عن هذا الحجم ، ومقسمة على أبواب ، لكل نفقة أو إيراد معين باباً خاصاً به .

2- **بيان تقديرى** : فهى تقدر حجم الإيرادات والنفقات المتوقع إنفاقها أو تحصيلها خلال الفترة القادمة ، وذلك على ضوء الدراسات والإحصاءات والمؤشرات التى تدل على هذا التقدير . وغالباً ما يزيد المنفق فعلاً أو المحصل فعلاً، أو يقل عما هو مقدر له فى الموازنة .

3- **بيان مقارن:** لأن إدراج النفقات والإيرادات فى قائمتين تضمهما الموازنة تمكن من مقارنتها ، لمعرفة ماإذا كان بالموازنة المتوقعة فائض أو عجز على ضوء زيادة الإيرادات عن النفقات أو العكس ، أو أن تكون النفقات مساوية للإيرادات فتكون الموازنة متوازنة .

4-**تختص بهيئة عامة** : فالموازنة العامة تتميز عن الميزانية الخاصة فى أن الموازنة العامة تتناول نفقات وإيرادات الدولة أو هيئاتها العامة والمحلية ،

([352]) وقد اقترب من هذا التعريف نص المادة الأولى من قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 المعدل بالقانون رقم 11 لسنة 1979 الذى عرف الموازنة العامة بأنها " البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة ، وذلك فى إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وطبقاً للسياسة العامة للدولة " وهو تعريف ناقص فى – رأينا – لأنه لم يبرز دور البرلمان فى اعتماد هذا البرنامج وجعله قابلاً للتنفيذ . وقد تنبه إلى هذا القصور د. حامد عبد المجيد دراز فعرف الموازنة العامة بأنها " التعبير المالى لبرنامج العمل المعتمد الذى تعتزم الحكومة تنفيذه فى السنة القادمة تحقيقا لأهداف المجتمع . أنظر د. حامد عبد المجيد دراز: مبادىء الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعات ، الأسكندرية 1989، ص 437وما بعدها ، مثبت فى مؤلف د. مصطفى حسنى مصطفى ، ص 590 ، وأنظر أيضاً : د. حافظ محمود شلتوت ، اقتصاديات المالية العامة (الإنفاق العام والموازنة) بدون ناشر ، 1997، ص 157

بخـلاف الميزانيـة الخاصــة التـى تعـدها الشـركات والمنشـآت الخاصــة لتقـدير إيراداتها ونفقاتها .

5- **تتعلق بفترة مالية معينة** : فتقدير النفقات والإيرادات بالموازنة يكون عن فترة مالية قادمة ، وغالباً ما تكون هذه الفترة سنة .

6- تعبر عن برنـامج الدولـة المـالى وخطتها للعام المقبل : فالموازنـة العامـة للدولة ليست مجرد قيود محاسبية ، وأرقام تقديرية ، ولكنها ترجمة رقمية أو كمية لبرنامج الدولة الذى تزمع الحكومة تنفيذه خلال الفترة التى تعد عنها الموازنة (السنة المقبلة) .ويمكن من قراءة هذا البيان معرفة كيفية ، ومدى تنفيذ الدولة لبرامج الانفاق العام على المجالات المختلفة ، وكيفية تدبير الموارد اللازمة لهذا الإنفاق ، سواء من الضرائب أو القروض .

وقد تطورت الموازنـة العامـة بحيث أصـبحت آداة للربط بين السياسـة الماليـة والاقتصادية للحكومة بخطة اقتصادية محددة ، عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة التى تهدف إلى تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية ، ويطلق [353]على هذا النوع من الموازنات موازنة التخطيط والبرمجة *Planning – Programming –Budgeting System(PPBS)*

7- لا تكون نافذة إلا باعتمادها من السلطة التشريعية :ولا يكفى أن تعد الدولة بيانها المالى للسنة القادمة ، لكى تقوم بتنفيذه دون إذن من السلطة التشريعية ممثلة فى البرلمان ، الذى تمنحه الدساتير المعاصرة حق رفض اعتماد الموازنة وردها إلى الحكومة لتعديلها بما يتفق مع صالح الشعب ، الأمر الذى يدعم رقابة البرلمان على الآداء الحكومى .

التمييز بين الموازنة العامة والبيانات المالية الأخرى

يمكن أن نميز بين الموازنة العامة كبيان مالى ، وغيرها من البيانات المالية الأخرى، مثل الحساب الختامى والميزان والميزانية القومية ، وذلك على النحو التالى : 1- تتميز الموزانة العامة عن الحساب الختامى : بأن الموازنة العامة هى بيان تقديرى لما يتوقع أن ينفق ، أو يحصل من النفقات العامة والإيرادات

([353]) د. زكريا محمد بيومى ، ص 114، ولمزيد من التفصيلات حول هذا النظام يراجع : د. شريف رمسيس تكلا، ص 135– ص 140.

العامة خلال الفترة المقبلة ، بينما يتناول الحساب الختامى Final Account المبالغ التى أنفقتها الدولة فعلاً ، أو حصلتها فعلاً ، من الإيرادات والنفقات العامة خلال الفترة المالية التى انقضت . وتفيد المقارنة بينهما فى الحكم على مدى صحة تقديرات الموازنة العامة من واقع الحساب الختامى .

لذلك نصت المادة 28 من قانون الموازنة العامة على أن " يعد الحساب الختامى للدولة عن السنة المنتهية . ويشمل الحساب الختامى للدولة على الاستخدامات والموارد الفعلية موزعة على الأبواب المختلفة تنفيذاً للموازنة العامة للدولة ، كما يشتمل على المراكز المالية لحسابات الدولة فى نهاية السنة المالية ".

2- تتميز الموازنة العامة عن الميزانية *Balance sheet* : بأن الموازنة تتناول تقديراً لنفقات وإيرادات خلال فترة مقبلة ، بينما تحدد الميزانية ما للدولة فعلاً من إيرادات وما عليها من ديون والتزامات فى لحظة أو وقت معين .

أى أن الموازنة هى توقع لما يكون ، و الميزانية تحديد لما هو كائن ، ولكنه تحديد يختلف عن تحديد الحساب الختامى ، لأن الحساب الختامى يحدد ما هو كائن خلال فترة مالية لا تقل غالباً عن سنة ، بينما تحدد الميزانية ما هو كائن فى لحظة معينة .

وكأن الميزانية هى ناتج عمليات الجرد لأصول وخصوم الدولة فى هذه اللحظة، كما هو معمول به بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية ، وهو الأمر الذى يبدو صعباً من الناحية العملية بالنسبة للدولة ككل ، لأن كثيراً من أصول الدولة لا يمكن تقدير قيمته النقدية فى الحال ، كالآثار ، والمتاحف والطرق والأنهار والسدود وغيرها .

3- تتميز الموازنة العامة عن الميزانية القومية *National Budget* بأن الميزانية القومية هى تقدير للكميات المتوقعة للنشاط الاقتصادى الكلى للدولة بقطاعيه العام والخاص فى علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة (تكون غالباً سنة) ، وبالتالى فإن الميزانية القومية أعم وأشمل من الموازنة العامة ، لأن الميزانية القومية تتعلق تقديراتها بجميع القطاعات - العامة والخاصة والأفراد -فى الدولة، بينما تختص الموازنة العامة بتقديرات تتعلق بالدولة أو القطاع العام فحسب .

التكييف القانونى للموازنة العامة

للموازنة العامة أهميتها من حيث أنها تعتبر بمثابة خطة عمل الحكومة فى الفترة القادمة ، والتى يتبين منها كيفية تنفيذ برامجها على ضوء النفقات والإيرادات المتوقعة خلال هذه الفترة ، وبالتالى تعتبر وثيقة هامة يطمئن من خلالها الشعب على الآداء الحكومى وانعكساته على ما يصبو إليه من أهداف ، لذا نجد أن هذه الوثيقة المسماه بالموازنة العامة ، تعدها الدولة ، وتعرضها على نواب الشعب فى البرلمان للموافقة عليها وإصدارها فى قانون يعرف بقانون ربط الموازنة .

وقد نصت المادة 115 من الدستور على أن " يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ، ولا تعتبر نافذة إلا بموافقته عليها . ويتم التصويت على مشروع الموازنة باباً باباً ، وتصدر بقانون ".

وقانون ربط الموازنة ليس كغيره من القوانين يتضمن قواعد وأحكاماً موضوعية ، وإنما هو قانون من حيث الشكل ، لأنه يصدر بنفس الإجراءات الشكلية التى تصدر بها سائر القوانين ، من حيث الموافقة عليه فى البرلمان وتصديق رئيس الدولة ، ونشره فى الجريدة الرسمية ، لكنه لا يرتب حقاً لشخص بذاته ، ولا يسلب حقاً مقرراً لشخص بمقتضى قوانين أخرى ،لذلك يعتبر قانون ربط الموازنة قانوناً شكلياً فقط .

ولقد قضى بأنه ([354]) : "لما كان من المتفق عليه أن الميزانية لا تعدو أن تكون تقديراً محضاً لما ينتظر تحصيله من أبواب الإيرادات المختلفة في السنة المالية القادمة ، وذلك طبقاً للقوانين والقرارات المعمول بها ، وترخيصاً وإجازة من السلطة التشريعية باعتمادها تأذن فيه بصرف المصروفات في حدود الاعتمادات المخصصة لها في الميزانية . وحيث أنه لما كان القضاء الإدارى قد جرى في مجال تكييف طبيعة قانون الموازنة العامة على أنه في مرتبة القانون من حيث الشكل ، وفى صنوف الأعمال الإدارية من حيث المحتوى والموضوع

([354]) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 573 لسنة 39 ق ، جلسة 1996/6/6، دائرة توحيد المبادئ.

، فإنه ينبنى على ذلك أنه ولئن كانت الموازنة العامة للدولة تصدر بقانون إلا أنه لا يسوغ لها مخالفة أى قانون قائم سابق مما تناولته سلطة التشريع إلا كان ذلك وضعاً للأمور في غير صحيح نصابها ، تختلط به مراتب السلطة وضوابط الاختصاص.

ويترتب على ذلك أن عدم إدراج الدولة لدين معين فى ذمتها لشخص ما لايسلب هذا الشخص حقه فى المطالبة بهذا الدين وفقاً لما هو مقرر له فى القوانين الأخرى ، ولا يمنع القضاه من الحكم للشخص بدينه رغم عدم إدراجه فى الميزانية الصادر بها قانون ربط الميزانية([355]) .

لأننا حين ننظر إلى الموازنة العامة على أنها خطة عمل ، تعتمد على التوقع والتقدير ، نتبين أنها مجرد عمل تنفيذى إدارى لا يمكن أن يصدر بقانون موضوعى يحدد على وجه القطع والإلزام ما ينفق من نفقات ، وما يجبى من إيرادات . ونظراً لما لهذه الخطة من تأثير مباشر على المجتمع بأسره ،حيث يترتب على تنفيذها منافع وأعباء ، فقد وجب مراقبة البرلمان لها ، والموافقة عليها فى شكل قانون ([356]) .

الفصل الثانى
قواعد عمل الموازنة العامة

يحكم عمل الموازنة العامة عدد من القواعد التى يتعين على الحكومة اتباعها عند إعداد الموازنة ، بما يضمن تحديد المركز المالى للدولة بدقة ، ويحد من تجاوز الحكومة فى وضع الموازانة للأصول المتعارف عليها منعاً من تضليل

([355]) د. محمود رياض عطية ، 415.

([356]) قرب هذا المعنى ، حكم محكمة القضاء الإدارى ، السنة السابعة ، بتاريخ 27أبريل 1953، مشار إليه فى د. محمود رياض عطية ، ص 416

نواب الشعب ، ولتمكينهم من الرقابة البرلمانية الصحيحة ، ولتبصير الكافة بما تعنيه هذه الموازنة بالنسبة لمالية الدولة .

ومن أهم هذه القواعد([357]) : السنوية ، والوحدة ، والشمول أو العمومية ، وعدم التخصيص، والتوازن . وقد لحق هذه القواعد التطوير تبعاً لاختلاف دور الدولة وتدخلها فى النشاط الاقتصادى ، مما استلزم ادخال بعض الاستثناءات على هذه القواعد بما يتمشى مع وظيفة الدولة :

1-قاعدة سنوية الموازنة

تقدر الموازنة النفقات العامة والإيرادات العامة عن فترة مالية مقبلة ، وتكون هذه الفترة غالباً سنة .وتلائم السنة كفترة تقدير الظروف المتعلقة بالإيرادات والنفقات المقدرة ، والإجراءات اللازمة لإعداد الموازنة ذاتها ، وإمكانية الرقابة الصحيحة عليها : 1- فالدولة تنفق وتحصل بشكل يومى نفقات وإيرادات ، مما يعنى أن مركزها المالى يختلف كل يوم ما بين الفائض والعجز ، لكن هناك أنواعاً من الإيرادات لا تحصل إلا خلال فترة معينة . كما تقتضى بعض الظروف أن تزيد الدولة من نفقاتها فى فترة معينة ، لذا وجب أن يكون تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها على أساس فترة مناسبة ، لاهى بالطويلة المنسية ولا بالقصيرة المرهقة. وقد جرى العرف على أن تكون هذه الفترة سنة ، حتى يمكن تحديد الإيرادات والنفقات فى وقت مناسب .

2- أن إعداد الموازنة يتطلب من الدولة إجراءات وأعمالاً كثيرة ومتعددة تبدأ من جمع البيانات ، وتحليلها ، وترجمتها إلى أرقام ، ثم اتخاذ الخطوات الدستورية لإحالتها إلى البرلمان لمناقشتها ، وإقرارها كقانون . لذا لزم أن لايتكرر هذا العمل خلال فترات قصيرة نسبياً (كل ثلاثة أشهر أو ستة أشهر مثلاً) ، لما يترتب على ذلك من إرهاق للحكومة وتكبدها مصاريف إدارية كبيرة دون فائدة حقيقية .

([357]) وتوجد بجانب هذه القواعد قواعد أخرى تتصل بحسن أداء الموازنة العامة ، وهى قواعد الوضوح ، والدقة، والمرونة، والعلانية . لمزيد من التفصيلات ، يراجع : د. السيد عطية عبد الواحد ، ص 1318- ص 1323، ود. مصطفى حسنى مصطفى ، ص 666- ص 671.

3- أن تقصير مدة الموازنة لأقل من سنة يؤدى إلى تكرار عرضها على البرلمان أكثر من مرة خلال فترات قصيرة ، مما يرهق أعضاء البرلمان ، ويعطلهم عن القيام بالأعمال الرقابية الأخرى .

وقد نصت المادة الثانية من قانون الموازنة العامة المصرى على اتباع مبدأ السنوية([358]) ، حيث نصت على أنه : " تصدر الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية ، تبدأ من أول يوليو ، وتنتهى فى آخر يونيو من العام التالى". ومع ذلك فقد اقتضت بعض الاعتبارات العملية أن تزيد مدة بعض الموازنات عن السنة أو تقل عنها ، ومن ذلك : تعديل السنة المالية للدولة ، وما يؤدى إليه من جعل مدة أول موازنة بعد التعديل تزيد أو تقل عن سنة مالية .

فلو كانت موازنة الدولة تعد عن سنة مالية تبدأ من أول يناير وتنتهى فى نهاية ديسمبر من كل عام (سنة تقويمية) ، ورأت الدولة تعديل سنتها المالية لتكون من أول يوليو وتنتهى فى نهاية يونيه من السنة التالية ، لكان معنى ذلك أن أول موازانة بعد التعديل إما أقل من سنة (من أول يناير إلى نهاية يونية) ، أو أكثر من سنة (من أول يناير إلى نهاية يونيه من السنة التالية)

وقد اضطرت بعض الدول إلى وضع موازنات لأقل من سنة ، كما هو الحال بالنسبة لفرنسا ، حين أعدت موازانات لمدة ثلاثة أشهر فقط أثناء الحرب العالمية الأولى ، وفى عام 1945، وعام 1947 .

كما تجيز بعض الدول وضع اعتمادات مالية لمدة تزيد عن سنة ، بحيث يجيزها البرلمان مرة واحدة ، ولا يناقشها فى السنوات التالية ، ومن ذلك الاعتمادات المستمرة لأعمال يحتاج تنفيذها عدداً من السنوات ، والتى يعتمدها الكونجرس الأمريكى مرة واحدة ، وكذلك مخصصات الأسرة المالكة ومرتبات كبار الموظفين فى بريطانيا والتى يعتمدها مرة واحدة البرلمان البريطانى ، ولا يعيد مناقشتها فى الموازنات التالية.

2-قاعدة وحدة الموازنة

([358]) ويرى بعض الكتاب أنه يجوز للبرلمان أن يقر الميزانية لأكثر من سنة ، حتى ولو كانت السنوية منصوصاً عليها صراحة بالدستور ، أما الحكومة فلا يجوز لها أن تخالف الميزانية التى اعتمدها البرلمان لمدة سنة فقط ، بأن تتجاوز تطبيقها لأكثر من سنة . أنظر : د. زكى عبد المتعال ، ص 70

تقضى هذه القاعدة بأن تدرج كافة الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة فى موازنة واحدة ، حتى يسهل معرفة المركز المالى للدولة ، والحكم عما إذا كان بالموازنة فائض أو عجز ، أو كانت متوازنة ، ومن ثم يستطيع البرلمان ممارسة اختصاصه الرقابى بسهولة ويسر .

وقد استمدت هذه القاعدة أصولها من الفكر المالى التقليدى الذى نادى بتوازن الموازنة ، وعدم السماح بالخروج عن ذلك إلا فى استثناءات محدودة

بيد أن الفكر المعاصر لم يجد حرجاً فى أن تخرج الدولة عن هذه القاعدة ، على أساس :

1- أن هناك بعض النفقات غير العادية التى لايمكن إدراجها مع النفقات العادية فى موازنة واحدة ، وإلا كانت المقارنة غير صحيحة ، مما يستلزم إدراج النفقات غير العادية مع إيراداتها غير العادية فى موازنة غير عادية مستقلة عن الموازنة العامة العادية .

2- أن الدولة تدير بعض الأنشطة التجارية والصناعية التى تستلزم انفاقاً ذا طبيعة خاصة ، وتحصل منه على إيرادات ليست من طبيعة الإيرادات العامة كالضرائب والرسوم ، مما يجعل من المنطقى أن تكون لهذه الأنشطة والمشروعات موازنات مستقلة أو منفصلة عن الموازنة العامة، نظراً لطبيعتها الخاصة المنتجة للربح أو المحققة للخسارة ([359]) .

ولذلك فقد تعددت الموازنات التى تعدها الدولة بجانب الموازنة العامة الرئيسية ، ومن أهم صور هذا التعدد ([360]) : الموازنات غير العادية ، والموازنات الملحقة ، والموازنات المستقلة ، وموازنات الهيئات العامة المستقلة ، والحسابات الخاصة على الخزانة العامة .

وتدرج بالموازنة غير العادية النفقات العامة غير العادية ، كنفقات الحروب ، وما يمولها من إيرادات غيرعادية كالقروض مثلاً . وقد أعدت بريطانيا موازنة غير عادية عام 1939 لمواجهة نفقات الحرب .

([359]) د. زين العابدين ناصر ، مبادىء علم المالية العامة ، الجزء الأول ، بدون ناشر ، 1992–1993، ص 281.

([360]) راجع تفصيلاً : د. محمود رياض عطية ، ص 438– ص 452

وتصدر الموازنات الملحقة والموازنات المستقلة فى وثائق خاصة منفصلة عن موازنة الدولة . وتتقرر هذه الموازنات لبعض المرافق والهيئات العامة للدولة ، التى يمنحها القانون الشخصية المستقلة . ولكن الخلاف بين الموازنتين يتمثل فى أن ما تحققه الموازنة الملحقة من عجز أو فائض يدرج فى الموازنة العامة الرئيسية ، بخلاف الموازنة المستقلة التى لايؤول ما تحققه من فائض إلى الخزانة العامة للدولة ، وإذا حققت عجزاً فإن ما تحصل عليه من الدولة لتمويل هذا العجز يدرج فى الموازنة الرئيسية على أنه إعانة .

ومن مقتضى هذه التفرقة يمكن القول بأن الموازنة الملحقة جزء من الموازنة الريئيسة للدولة تخضع لرقابة البرلمان ، بينما تستقل الموازنة الملحقة عن موازنة الدولة ، ولا تخضع بالتالى للرقابة البرلمانية .

ولكن الوضع فى مصر قد جرى على أن تخضع لرقابة البرلمان كلاً من الموازنة الملحقة والموازنة المستقلة ، شأنها فى ذلك شان الموازنة العامة الرئيسية ([361]).

وتوجد كذلك موازنات للهيئات العامة المستقلة كالهيئة العامة للبريد. والهيئة العامة للسكك الحديدية ،واتحاد الإذاعة والتليفزيون ، التى تعد لكل منها موازنة تدرج بها إيراداتها ونفقاتها ،على الرغم من أنها تعتبرفى الواقع جزءاً من الدولة منحه القانون استقلالاً لتنظيم ماليته على نحو يتفق مع طبيعة نشاطه وأهدافه .

أما الحسابات الخاصة على الخزانة العامة فهى نفقات تنفقها الدولة بصورة غير نهائية ، ومن ثم فهى لاتدرج ضمن النفقات العامة فى الموازنة ، ولكن تقيد فى حساب خاص على أساس أنها سترد فيما بعد ، وعند ردها لايجب اعتبارها

([361]) ينص قانون الموازنة العامة المصرى على أن " الموازنة العامة للدولة لاتشمل موازنات الهيئات العامة الاقتصادية ، وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، ويعد بشأنها موازنات مستقلة تقدم من وزير المالية إلى مجلس الوزراء لإحالتها إلى مجلس الشعب لاعتمادها . وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنات المستقلة والموازنة العامة للدولة على الفائض الذى يؤول للدولة ، وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض ومساهمات . ويسرى على الموازنات المستقلة المنصوص عليها فى الفقرة السابقة أحكام الباب الرابع من هذا القانون ". وهى الأحكام الخاصة بالحسابات الختامية .

إيراداً حقيقياً . ومن أمثلتها القروض التى تمنحها الدولة لطائفة من الصناع أو التجار أو الزراع كإعانة قابلة للرد .

3- قاعدة شمول الميزانية أو عموميتها

تقتضى هذه القاعدة النظر إلى الإيرادات العامة والنفقات التى تكبدت فى سبيل الحصول عليها نظرة عامة شاملة ، لا نظرة خاصة قاصرة . بمعنى أنه ينبغى أن يدرج الإيراد العام الذى حصلته جهة إدارية معينة فى قائمة الإيرادات العامة على أساس المبلغ الإجمالى الذى تم تحصيله ، وأن تقيد التكاليف التى تكبدتها هذه الجهة فى قائمة النفقات العامة ، وذلك حتى يسهل معرفة ما تم جبايته فعلاً ، ولتيسير الرقابة على أعمال كل جهة من جهات التحصيل .

ولتوضيح ذلك نضرب المثال التالى : تقوم مصلحة الضرائب العامة فى مصر على وظيفة جباية ضريبة الدخل وبعض أنواع الضرائب الأخرى ، ويستلزم للقيام بهذه الوظيفة إنفاق مبالغ فى صورة مرتبات وأجور ، ونفقات إدارية ، وغيرها من النفقات ، ولو ترك للحكومة أن تدرج فقط صافى ما قامت مصلحة الضرائب بجبايته (إجمالى الإيرادات الضريبية ناقصاً نفقات تحصيلها) ، لفتح الباب على مصراعيه أمام مصلحة الضرائب للإسراف والتبذير ، حيث يقع تحت يديها مال غزير لا يدرج منه إلا صافى ما تستبقيه بعد سداد حاجاتها .

لذا رؤى من الأفضل أن تدرج كلاً من النفقات العامة والإيرادات العامة على أساس إجمالى هذه المبلغ ، بما يضمن عدم إسراف كل جهة فى الإنفاق ، وحتى يتمكن البرلمان من مراقبة أعمال كل جهة على حدة .وقد رأى بعض الكتاب ([362]) أن قاعدة شمول الموازنة وعموميتها لا تشجع المصالح الحكومية على بذل الجهد لتحصيل أكبر الإيرادات طالما أن هذه الزيادة لا تعود عليها بفائدة خاصة.

ولكننا نرى أن الدولة تستطيع أن توفر الحوافز التى تشجع كل جهة حكومية على بذل مزيد من الجهد دون أن تترك لهذه الجهة حرية اقتطاعها لهذا الحافز من الإيرادات العامة لنفسها وبنفسها .

([362]) دأحمد جمال الدين موسى ، ص 24

4- قاعدة عدم التخصيص

وتعنى هذه القاعدة عدم جواز تخصيص إيراد معين لخدمة مرفق معين ، فلا يدرج فى الموازنة العامة تخصيص إيراد الضريبة العقارية للإنفاق على مصلحة الرى مثلاً ، لأنه قد يترتب على هذا التخصيص إما أن تكون الإيرادات أقل من حاجة هذه المصلحة فيؤثر على أعمالها بالسلب والتقصير ، أو أن تكون هذه الإيرادات أكثر من حاجتها فتعمد إلى الإسراف والتبذير .

فضلاً عن أن فى تخصيص الإيرادات خروج على وظيفة الدولة ذاتها ، التى تقوم باقتطاع جزء من الموارد القومية لإعادة توزيعه ، أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات العامة ([363]) .

وتختلف هذه القاعدة عن قاعدة تخصيص اعتمادات النفقات ، ومعناها تخصيص مبلغ معين لنفقة معينة ، وفى هذه الحالة يمكن تخصيص حصيلة الضرائب العقارية لخدمة أذون الخزانة عن فترة معينة ، أو تخصيص حصيلة ضريبة خاصة فى الإنفاق على الغرض التى من أجله كتخصيص ضريبة التلوث *pollutions Tax* للحد من التلوث .

ونصت المادة 118 من دستور 2012 ([364]) على أنه " تجب موافقة مجلس النواب على نقل أى مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة ، وكذلك عن كل مصروف غير وارد بها، أو زائد فى تقديراتها ، وتصدر بقانون "

وقد انتقد بعض الكتاب قاعدة عدم التخصيص لأنها تحرم المرفق العام من فرصة الحصول على إيرادات لازمة لنشاطه بصورة سهلة وميسرة ، كأن يحصل اتحاد الإذاعة والتليفزيون رسماً على مستخدمى الأقمار الصناعية ، أو تحصل هيئة الطرق رسماً على مستخدمى الطرق السريعة ، ويمكن استخدام هذه الرسوم لخدمة المرفقين المذكورين دون حاجة لتمويلها من الإيرادات العامة ، وبما يشجع على استخدام الأسلوب التجارى فى إدارة المرافق العامة بما يقلل من الأعباء المفروضة على الخزانة العامة .

([363]) د. باهر محمد عتلم ، د. سامى السيد ، ص 468

([364])وقد أكد قانون الموازنة العامة هذه القاعدة الدستورية حين نص فى مادته رقم 24 على أنه : " لا يجوز تجاوز اعتمادات أى باب من الأبواب المختلفة أو استحداث نفقات غير واردة بالموازنة إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية وموافقة مجلس الشعب ، وصدور القانون الخاص بذلك " .

5-قاعدة التوازن

تقتضى قاعدة التوازن أن تتساوى الإيرادات العامة والنفقات العامة فى الموازنة العامة للدولة ، لأنه إذا زادت النفقات العامة عن الإيرادات العامة فإن ذلك يعنى أن الموازنة قد حققت عجزاً ، وإذا زادت الإيرادات العامة عن النفقات العامة تكون الموازنة قد حققت فائضاً ([365]).ويعتد فى حساب الإيرادات العامة لمعرفة عجز الموازنة أو فائضها أو توزانها بالإيرادات العامة العادية ، أى لايعتد بالإيرادات التى تستمدها الدولة من القروض .

وقد اهتم الفكر المالى التقليدى بأهمية توازن الموازنة العامة ، إيماناً منه بالتشغيل التلقائى للاقتصاد ، وخطورة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى ، حيث يعنى وجود عجز فى الموازنة العامة أن الدولة تسعى إلى تغطيته بالقروض أو الإصدار النقدى وكلاهما يضر بالاقتصاد القومى لما يترتب عليه من تحميل المجتمع أعباء مالية ، وما يؤدى إليه من تضخم .

كما أن تحقيق الفائض فى الموازنة يعنى أن الدولة تتعسف فى فرض وتحصيل الضرائب ، بما يزيد عن حاجتها ، وهو أمر يضر بالاقتصاد كذلك لما ينطوى عليه من حرمان السوق من إيرادات اقتطعتها الدولة من الأفراد دون مبرر ، كان يمكن استخدامها فى زيادة الاستثمار.

ولكن الفكر المالى الحديث لا يتحمس لفكرة توازن الموازنة ، بل يرى أن الحرص عليها يعيق تدخل الدولة لصالح الاقتصاد القومى الذى لايمكن أن يصل تلقائياً إلى التشغيل الكامل ، ومن ثم فإن عجز موازنة الدولة يمكن تغطيته بالقروض والإصدار الجديد ، دون خوف ، طالما كان هذا التمويل فى الحدود المقبولة ، لأنه يمكن الاستفادة من هذه القروض فى تمويل مشروعات استثمارية مفيدة ، كما يمكن أن ينشط الإصدار الجديد الجهاز الإنتاجى ويعمل على تحقيق التشغيل الكامل ، طالما كان هذا الجهاز مرناً يمكنه الاستجابة لهذه الإجراءات .

ولايجب أن نفهم أن الفكر المالى الحديث يحبذ عدم توازن الموازنة بصفة دائمة ، ذلك لأنه فى الواقع يحبذ العجز المنظم الذى يهدف إلى تحريك الجهاز

([365]) وقد جرى العرف المالى على اعتبار الموازنة غير متوازنة فى حالة وجود عجز مالى فقط .

الإنتـاجى وبلـوغ مرحلـة التشـغيل الكامـل فقـط ، بمعنـى أن يكـون العجـز مؤقتاً ([366])، ومن ثم نعود بانتهاء الغاية منه إلى ضرورة توازن الموازنة.

الفصل الثالث

المراحل التى تمر بها الموزانة

تمر الموازنة العامة بعدة مراحل تتعاقب فيما بينها بدءاً من التحضير لها ، وانتهاءً بالرقابة عليها ، وهذه المراحل هى : التحضير ، والاعتماد ، والتنفيذ ، والرقابة ([367]) :

أولاً : تحضير الموازنة

من المتفق عليه بين الكتاب أن الحكومة هى وحدها القادرة على أن تقترح الموازنة التى تتعهد بتنفيذها لفترة قادمة ، لأنها أحق من البرلمان فى ذلك ، لما يكون تحت يديها من بيانات ومعلومات تمكنها من تحديد الحاجات العامة وتقدير تكلفتها والإيرادات التى تمولها . ويساعدها فى ذلك جيش من الموظفين يعملون فى كل مكان ،ولديهم من الخبرات العلمية والعملية ما لايتوافر للبرلمان

([366]) د. عادل أحمد حشيش ، ص 290، ص 291، ود . محمود الطنطاوى الباز ، ص 265

([367]) نظراً لأهمية الرقابة بأنواعها المختلفة ، وكونها مستمرة ، فقد رأينا أن نفرد لها فصلاً مستقلاً ، هو الفصل الرابع من هذا الباب .

لذا كان قانون الموازنة هو القانون الوحيد الذى يجب أن نعترف فيه للحكومة وحده بحق اقتراحه ، على خلاف القوانين الأخرى التى يحق لاعضاء البرلمان كما للحكومة حق اقتراح مشروعاتها .

ولعل فى انفراد الحكومة بتقديم الموازنة وعرضها على البرلمان ليقرها كقانون مصلحة للبرلمان ذاته ، لأن هذه الطريقة تمنح البرلمان حرية كاملة فى الرقابة على الموازنة ، دون أن يعيقها كونه هو الذى اقترحها أو شارك فيها ، كما يعطى الحكومة الاستقرار المطلوب لتنفيذ الموازنة دون خوف من أن يفاجئها أحد أعضاء البرلمان باقتراح للموازنة يتعارض مع أولوياتها ، ولا يتلاءم وإمكاناتها .

وقد مرت بعض الدول بتجربة انفراد البرلمان بإعداد الموازنة ، حيث كان لأعضاء الكونجرس الأمريكى حق إعداد الموازنة بعد تكليف الحكومة بتوفير البيانات والوثائق اللازمة لذلك ، ثم أسند هذا الحق إلى الحكومة وحدها بعد عام 1921، ويشارك البرلمان الفرنسى الحكومة فى تحضير الموازنة عن طريق اللجنة المالية بمجلسى النواب والشيوخ .

قواعد تحضير الموازنة العامة

يلزم لتحضير الموازنة العامة أن تقدر النفقات العامة والإيرادات العامة المتوقعة خلال الفترة المالية المقبلة .

ولايقوم هذا التقدير على مجرد الظن والتخمين ، أو حسن الظن والتفاؤل غير المبرر ، وإنما يعتمد التقدير على حقائق وأرقام وبيانات تقوم الحكومة بدراستها وتحليلها تحليلاً علمياً ، تستنبط منه المؤشرات التى تعينها بدقة كافية على تقدير للنفقات والإيرادات بصورة تقريبية ، وحتى لا يأتى تقديرها مغالياً فى التفاؤل أو التشاؤم مما ينعكس سلباً على خطة الدولة وبرامجها التنفيذية خلال السنة القادمة . بل ويوقعها فى تصادم مع البرلمان خاصة حين يؤدى تقديرها المنخفض للنفقات على خلاف الحقيقة إلى طلب اعتمادات مالية للإنفاق ، أو الإذن لها بنقل مبلغ معين من باب إلى آخر من أبواب الموازنة ، حسبما يقضى الدستور بضرورة حصولها على هذا الإذن .

وقد بين قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 المعدل بالقانون رقم 11 لسنة 1979 الخطوات التى يتعين اتباعها عند إعداد الموازنة العامة

المصرية ([368]) ولقد نصت المادة 13 من القانون رقم 109 لسنة 2008 المعدل لأحكام قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973 على أن " يصدر

([368]) وتتلخص هذه الخطوات فيما يلى :

1- يعرض وزير المالية مشروع الموازنة العامة على مجلس الوزراء تمهيداً لعرضه على السلطة التشريعية قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية .

2- تصدر وزارة المالية منشوراً سنوياً لسياسة إعداد مشروع الموازنة الجديد ، والمكملة للقواعد المنصوص عليها فى اللائحة التنفيذية للقانون رقم 53 لسنة 1973 المذكور أعلاه ، وذلك فى ضوء السياسة العامة للدولة .

3-تشكل فى كل جهة لجنة تختص بإعداد مشروعات الموازنة الجارية والرأسمالية ، مع مراعاة النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنات السابقة ، وعلى أساس المقاييس والأنماط الكمية والمالية والدراسات والأبحاث الفنية والاقتصادية التى تؤدى إلى تحقيق الأهداف المخططة ، كما يراعى فى إعداد مشروعات الموازنة المشروعات التى تتقرر فى الخطة السنوية ، وموازنة النقد الأجنبى التى تعدها الوزارات المختصة .

4- تتولى كل وزارة بإعداد مشروع موازنتها للسنة المالية القادمة ، وكذلك كل جهاز من أجهزة الدولة ، ويقدم إلى وزارة المالية قطاع الموازنة فى موعد غايته أول يناير من كل عام ، مع صور مناسبة لكل من الجهاز المركزى للمحاسبات ووزارة التخطيط وبنك الاستثمار القومى .

5- يتم إعداد مشروعات موازنات المحافظات على ضوء المشروعات التى تعدها الأجهزة المالية الختصة بكل وحدة محلية تقع فى نطاق كل محافظة ، ويعرض المحافظ مشروع موازنة المحافظة على المجلس الشعبى المحلى للمحافظة لمناقشته وإقراره قبل بدء السنة المالية بأربعة أشهر على الأقل . ثم يرسل مشروع موازنة المحافظة مشفوعاً بملاحظات الوزير المختص بالإدارة المحلية عليه إلى وزيرى المالية والتخطيط .

6- تتولى وزارة المالية إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بعد دراسة مشروعات الموازنات المقدمة من الجهات المختلفة ، وبعد استشارة البنك المركزى ، بهدف التنسيق بين كل من السياسات المالية والسياسات النقدية والائتمانية ، بما يحقق أهداف الخطة السنوية المقررة ، ويتفق مع السياسة العامة للدولة .

7- تلتزم جميع الجهات بتقديم كافة البيانات والمعلومات والايضاحات التى تطلبها وزارة المالية والبنك المركزى والأجهزة المختصة ، فيما يتعلق بإعداد مشروع الموازنة . ويكون لمندوبى الوزارة والجهات المختصة حق الاطلاع على الدراسات والأبحاث والمعلومات اللازمة لإعداد مشروع الموازنة العامة للدولة .

8- تقوم وزارة المالية بإعداد مشروع قانون ربط الموازنة العامة للدولة ، ومشروعات قوانين ربط موازنات الهيئات الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى والجداول المرافقة لها مقارنة بأرقام السنة السابقة ، لعرضه والدراسات الخاصة به على اللجان الوزارية المختصة ، ومجلس الوزراء ، تمهيداً لاعتماده وإحالته إلى مجلس الوزراء .

9- تقوم وزارة المالية بوضع كافة الوثائق والمعلومات والتفصيلات اللازمة تحت نظر اللجان الوزارية المختصة ومجلس الوزراء ومجلس الشعب .

وزير المالية كل سنة منشوراً يتضمن القواعد التى تتبعها الجهات عند إعداد مشروع موازنتها ، وذلك على ضوء الاهداف المخططة المطلوب تحقيقها وفقا للسياسة العامة للدولة . وتلتزم كل جهة بتقديم مشروع موازنتها إلى وزارة المالية قبل بدء السنة المالية بستة أشهر على الأقل".

وتقوم وزارة المالية بترتيب وتصنيف التقديرات طبقاً لما هو وارد بقانون الموازنة العامة ، ولائحته التنفيذية .

ويجرى فى مصر ([369]) التمييز بين العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية للربط بين الإيرادات الجارية والنفقات الجارية من ناحية ، والربط بين الإيرادات الرأسمالية والنفقات الرأسمالية من ناحية أخرى ، وذلك لتحديد العجز والفائض فى الموازنة ، والتعرف على ما يلزم من أموال لتجديد الطاقة الإنتاجية والاستثمارية .

ويشتمل حساب العمليات الجارية على الأموال التى تلزم لتسيير الأمور المعتادة للإدارة العامة ، والتى تتضمن فى جانب النفقات : المرتبات والأجور ، وأثمان السلع والخدمات اللازمة للاستهلاك العام ، ونفقات تشغيل المرافق العامة ، ونفقات الصيانة الجارية ، والتحويلات الجارية.

وتتضمن فى جانب الإيرادات دخول الدومين (الدخل من الملكية) والتحويلات من الخارج ، وإيرادات الخدمات ، وإيرادات التأمين الاجتماعى والضرائب والرسوم المفروضة على الدخل والمبيعات ، وفائض الهيئات الاقتصادية ، وإيرادات وأرباح وفوائد الأوراق المالية .

بينما يشتمل حساب العمليات الرأسمالية (الموازنة الرأسمالية) على الأموال اللازمة لتكوين رأس المال العينى والتنمية الاقتصادية . ويتضمن جانب النفقات من هذا الحساب : تقديرات الإنفاق لتكوين البنية الأساسية ، وللحصول على الموارد والسلع الإنتاجية ، ولتوسيع الطاقة الإنتاجية .

10- تقوم وزارة المالية (قطاع الموازنة) بمجرد صدور قانون ربط الموازنة العامة للدولة والموازنات الأخرى بإبلاغ كل جهة ببيان عن موازنتها كما اعتمدت ، ويوضح هذا البيان مقدار الزيادة أوالخفض عن اعتمادات موازنتها للسنة المالية السابقة .

([369]) د. محمود الطنطاوى الباز ، ص 272، ص 273 .

ويتضمن فى جانب الإيرادات مصادر التمويل الرأسمالية كالادخار والقروض والتحـويلات الرأسـمالية والضـرائب علـى رأس المـال وتمويـل اسـتثمارات الشركات العامة وغيرها .

طرق تقدير النفقات والإيرادات

أـ تقدير النفقات

يسهل على الدولة أن تقدر نفقاتها بصورة أكثر من أن تقدر إيراداتها ، ولكن يختلف تقدير النفقات من حيث الدقة حسب نوع هذه النفقات ، فبعض النفقات تتمكن الدولة من تقديرها على نحو أكثر دقة من غيرها .

ومن أمثلتها : الإنفاق على الأجور والمرتبات والمكافآت التى تمنح للعاملين ، وذلك على خلاف بعض النفقات الأخرى كالتعويضات والغرامات التى تحكم المحاكم بها الدولة خلال السنة المقبلة .

كما أن هناك من النفقات ما يتعلق بتمويل برامج أو مشروعات يستغرق تنفيذها أكثر من سنة واحدة ، أو عدد من السنوات ، مما يضطر الدولة إلى تقدير نفقاتها الإجمالية ، ثم توزيع ما يخص كل سنة منها بعدد سنوات التنفيذ وقد اتجهت بعض الدول إلى اتباع نهج جديد لاعتماد التمويل اللازم لهذه البرامج والمشروعات يعرف ببرمجة الموازنة *Programming Budgeting System* بحيث ينظر إلى الموازنة العامة للدولة على أنها الخطوة التنفيذية الأخيرة من خطوات تخطيط العمل الحكومى ، بمعنى أن الدولة تقترح على البرلمان مجموعة متكاملة من البرامج للموافقةعليها ، ثم يلى هذه الموافقة قيام الدولة بإدراج الشرائح السنوية لهذه البرامج فى ميزانية كل عام ، ثم تقديمها تالية للبرلمان للحصول على موافقته النهائية على تنفيذها ([370])
.

ب- تقدير الإيرادات

يصعب على الدولة تقدير الإيرادات ، وخاصة الإيرادات الضريبية لتعلقها بوقائع ومعاملات يصعب التنبؤ بها .

([370]) د. السيد عطية عبد الواحد ، ص 1291، ص 1292

وتتبع معظم الدول طريقة التقدير المباشر للإيرادات ، حيث يقدر كل إيراد تقديراً مباشراً تبعاً لظروفه .

ويعيب هذه الطريقة أنها تعطى موظفى الحكومة سلطة واسعة فى تقدير الإيرادات إلى الحد الذى قد يجعلهم يبالغون فى التقدير لتبرير التوسع فى الإنفاق العام . لذا تعارفت الدول على ضرورة أن يكون تقدير الإيرادات معتمداً على أحدث البيانات المستخلصة من السنوات الأخيرة ، وذلك باتباع طريقة السنة قبل الأخيرة ، وطريقة الزيادات ، وطريقة التقدير المباشر:

i- طريقة السنة قبل الأخيرة

تتلخص هذه الطريقة فى أن تتخذ أرقام الحساب الختامى للسنة قبل الأخيرة كاساس لتقدير إيرادات الموازنة الجديدة ، وذلك على اعتبار أن هذا الحساب الختامى هو آخر حساب معروف ، يمكن أن يستدل منه على مقدار الزيادة المتظرة فى النفقات والإيرادات المتعلقة بالسنة القادمة .

ولا يعنى اتخاذ الحساب الختامى الأخير أساساً فى إعداد الموازنة الجديدة نقل الأرقام الواردة به دون تعديل ، بل إن الأرقام الواردة فى هذا الحساب مجرد أرقام استرشادية يؤخذ بها ، مع مراعاة الظروف والمتغيرات الأخرى التى لم تكن فى الحسبان فى السنة المتعلق بها الحساب الختامى المذكور .

ومن المتغيرات التى تؤثر فى أرقام الموازنة الجديدة ،فرض ضرائب جديدة ، أو إلغاء ضريبة قائمة ، أو تغيير فى أسعارها ، مما يؤثر على تقدير الإيرادات الضريبية .

وتمتاز هذه الطريقة أنها تؤدى عملاً إلى زيادة الإيرادات سنة بعد أخرى ، اعتماداً على أن الإيرادات السابقة لن تبقى على حالها فى السنة التالية ، وإنما من الطبيعى أن تزداد الإيرادات ، وهذه الزيادة فى الإيرادات تواجه زيادة مماثلة فى النفقات السنوية ، مما يتحقق بهذه الطريقة توازن الموازنة.

II- طريقة الزيادات

وبمقتضى هذه الطريقة تزاد الإيرادات العامة فى الموازنة الجديدة بنسبة مئوية من الإيرادات العامة للسنة قبل الأخيرة .

وتمتاز هذه الطريقة بسهولتها وبساطتها ، حيث يمكن بمجرد التعرف على إيرادات السنة قبل الأخيرة أن تقدر الإيرادات للموازنة الجديدة على أساس نسبة الزيادة المحددة .

ويعيبها أنه لايمكن الاعتماد عليها إلا فى سنوات الرخاء التى يتوقع فيها زيادة الإيرادات ، على عكس الحال بالنسبة لسنوات الكساد والتى يتوقع انخفاض إيراداتها .

III- طريقة التقدير المباشر

تقدر الإيرادات العامة للموازنة الجديدة وفقاً لهذه الطريقة بناءً على ما يتراءى لواضعى الموازنة ووجهة نظرهم ، فيما توافر لديهم من بيانات تتعلق بالإيرادات المحققة خلال السنوات السابقة ، والظروف الاقتصادية التى تمر بها الدولة ، ومن ثم تكون لهم حرية كبيرة فى تقدير الإيرادات ([371]) دون الاعتماد على سنة بذاتها ، أو التقيد بنسبة معينة للزيادة .

وهذه الطريقة تمتاز بأنها تجعل التقدير أكثر واقعية ، ويختلف من سنة لأخرى باختلاف الظروف والأحوال ، لكنها تحتاج قدراً وفيراً من المعلومات ، وخبرة عالية فى التحليل والتوقع .

عدم مطابقة التقدير للواقع ونتائجه

يحدث أن تأتى تقديرات الحكومة لإيرادتها العامة ونفقاتها العامة غير مطابقة للواقع ، أثناء تنفيذ الموازنة العامة ، ولا يخلو هذا الأمر من الفروض التالية([372]) :

1- إما أن تكون الإيرادات المقدرة بأقل من الإيرادات المطلوبة ، وفى هذه الحالة تلجأ الدولة إلى تعويض النقص فى الإيرادات بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة أو الاقتراض .

([371]) د. عدلى محمد توفيق ، ص 75.

([372]) د. عبد المعطى السيد البهواشى ، ص61 .

2- أو أن تكون الإيرادات المقدرة بأقل من الإيرادات المحصلة فعلاً ، وفى هذه الحالة لاتوجد مشكلة حقيقية ، حيث يحول الفائض من الإيرادات إلى حساب المال الاحتياطى لتستخدمه الدولة وقت الحاجة إليه .

3- أو أن تكون الاعتمادات المخصصة لنفقة معينة أكبر مما يتم الصرف منه فعلاً على هذه النفقة ، وفى هذه الحالة لايجوز نقل الفائض من هذا الاعتماد لتمويل نفقة أخرى ، وفقاً لقاعدة التخصيص ، التى تعنى أن الاعتمادات الواردة فى جانب معين ، لايجوز تحويلها إلى باب آخر إلا بعد الحصول على موافقة البرلمان .

4- أو أن تكون الاعتمادات الخصصة لنفقة معينة أقل مما تتطلبه ، وفى هذه الحالة تلجأ الحكومة إلى البرلمان لطلب اعتماد إضافى ، وقد يكون الاعتماد المطلوب تكميلياً أى لتكملة النقص فى اعتماد مقرر فعلاً ، أو اعتماد غير عادى ، يتقرر لمواجهة نفقات جديدة لم تكن واردة أصلاً عند إعداد الموازنة ، ولكن اقتضتها ظروف طارئة أو غير متوقعة ، كنفقات إعادة التعمير بعد زلزال مدمر أوسيل جارف أو كارثة قومية .

ثانياً : اعتماد الموازنة العامة

بعد أن تنتهى الحكومة من إعداد الموازنة تقوم بإحالتها إلى البرلمان وفق الإجراءات الدستورية لمناقشتها واعتمادها .

وكان الدستور المصرى قبل تعديله يخير البرلمان بين أن يعتمد الميزانية دون تعديل ، وعادة ما يكون اعتماد البرلمان لبند الإيراد بمثابة إذن بالتحصيل ، واعتماده لبند النفقات إجازة للإنفاق وتخصيص مبلغ للإنفاق على كل نوع - أو باب – من أنواع أو أبواب النفقات فى الميزانية ، وبين أن يجرى البرلمان تعديلاً على بعض بنود الإيرادات والنفقات الواردة بها ، وقد يكون هذا التعديل رمزياً (بإضافة جنيه أو مبلغ رمزى على الإيرادات أو النفقات) للفت نظر الحكومة إلى ضرورة الاهتمام بهذا البند أو ذاك وما يتعلق به من برامج ، أو أن يكون التعديل جوهرياً بإضافة مبالغ حقيقية لإلزام الحكومة بإجراء الإصلاح الذى يطلبه البرلمان .

وقد أجاز الدستور المصرى الصادر عام 2014 للبرلمان بأن يعدل مشروع الموازنة بعد التنسيق مع الحكومة ،إذ نصت الفقرة الثانية من المادة 124 منه

علـى أنـه : " ويجـوز لمجلـس النـواب أن يعـدل النفقـات الـواردة فـى مشـروع الموازنة، عدا التى ترد تنفيذا لالتزام محدد على الدولة. وإذا ترتب على التعديل زيـادة فـى إجمـالى النفقـات، وجـب أن يتفـق المجلـس مـع الحكومـة علـى تـدبير مصـادر للإيرادات تحقق إعادة التوازن بينهما؛ وتصـدر الموازنـة بقـانون يجـوز أن يتضمن تعديلا فى قانون قائم بالقدر اللازم لتحقيق هذا التوازن."

وذلـك حتـى لاتفقـد الموازنـة العامـة تجانسـها ، وخشـية أن يتبـارى النـواب فـى تعـديل بنـود الموازنـة لأغـراض انتخابيـة الهـدف منهـا إرضـاء النـاخبين فـى دوائرهم ، دون مراعاة لامكانات الدولة فى التنفيذ ، وأولويات خطتها العامة .

وإذا لـم يـتم اعتمـاد الموازنـة الجديـدة قبـل بـدء السـنة الماليـة عمـل بالموازنـة القديمة لحين اعتمادها ويحدد القانون طريقة إعداد الموازنـة ، كمـا يحـدد السـنة المالية.

أى أنـه فـى حالـة رفـض مشـروع الموازنـة الجديـدة يسـتمر العمـل فـى حـدود اعتمادات الموازنة الحالية إلى حين اعتمـاد الموازنـة الجديـدة ، حتـى لا يتعطـل العمل الحكومى ([373]) ، وتتأثر بالسلب مصالح الجمهور .

ثالثاً : تنفيذ الميزانية

بعـد اعتمـاد الميزانيـة وصـدورها كقـانون ([374]) ، تـدخل الميزانيـة مرحلـة تنفيذها ، وما يستتبعه من قيام الدولة بتحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات ،

([373]) وفى حالات أخرى قد لا يتمكن البرلمان من الفراغ من مناقشة الميزانية واعتمادها قبل بدء السنة المالية الجديدة ، لظروف سياسية أو لطول المناقشات البرلمانية أو لتأخر الحكومة فى تقديم مشروع الموازنة فى الوقت المناسب ، وفى هذه الحالات يمكن العمل بالموازنة القديمة لحين اعتماد الموازنة الجديدة ، أو الترخيص للحكومة باعتمادات جزئية أو بموازنات شهرية تسير بها المصالح الحكومية مؤقتاً لحين الفراغ من اعتماد الموازنة الجديدة .

وأجازت اللائحة المالية للميزانية والحسابات المصرية العمل مؤقتاً ببعض أبواب الموازنة التى أقرها البرلمان ، وذلك بقرار يصدره مجلس الوزراء .(أنظر د. زكريا محمد بيومى ، ص 74) .

([374]) يلحق بالموازنة العامة أحكاماً خاصة تتخذ شكل التأشيرات ، يعتمدها مجلس الشعب مع اعتماده للموازنة العامة ، وتعتبر جزءاً مكملاً للموازنة ، وتأخذ نفس قوتها القانونية ، وإن كانت هذه التأشيرات تعتبر تفويضاً من البرلمان إلى الحكومة لاجراء بعض التعديلات اللازمة فى موازنات الجهات المختلفة التى تشتمل عليها موازنات الجهاز الإدارى للدولة والهيئات العامة . أنظر د. مصفى حسنى مصطفى ، ص 688، ص 689 .

والقيام بعمليات الخزانة :**1- تحصيل الإيرادات** تختص كل جهة إدارية من جهات الدولة بتحصيل ما يقع فى اختصاصها من إيرادات عامة ، ضرائب أو رسوم أو تعويضات أو إيجارات وغيرها .

وفى مصر تختص مصلحة الضرائب العامة بتحصيل إيرادات الضرائب على الدخل ، وضريبة الدمغة ، وضريبة تنمية الموارد المالية (والتى تسمى خطأ برسم) .

وتختص مصلحة الضرائب العقارية بتحصيل إيرادات الضريبة على الأطيان الزراعية ، والضريبة على العقارات المبنية ، وضريبة الملاهى ، وإيجارات أملاك الدولة.

وتختص مصلحة الضرائب على المبيعات بتحصيل إيرادات الضريبة على المبيعات وبعض ضرائب الإنتاج وفروق الأسعار .

وتختص مصلحة الجمارك بتحصيل إيرادات الضرائب والرسوم الجمركية وما يتعلق بها .

كما تختص مصلحة الشهر العقارى والتوثيق بتحصيل رسوم الشهر والتوثيق وما يتعلق بها ، وتختص المحاكم بتحصيل رسوم الدعاوى القضائية .

2- إنفاق المصروفات يتطلب لأن تنفق الدولة مبالغ من أموالها ، أن تكون ملزمة بالدفع بموجب ارتباطها مع المستحق لهذه المبالغ (الدائن) بعقد عمل أو عقد مقاولة أو بأى صورة من صور الالتزام . وأن يتم التحقق من هذا الارتباط وما يترتب عليه ، من خلال الوقوف على المبالغ المدينة بها الدولة وسبب الدين ، وميعاده ، وعدم سبق صرفه ، وإجراء المقاصة بينه وبين أى مبالغ يكون الدائن مديناً به تجاه الدولة ، ثم تأمر الجهة المختصة بصرف هذه المبالغ .

ويتولى مراقبو وزارة المالية متابعة عمليات الصرف للتأكد من سلامتها من الناحية القانونية والمحاسبية وفق الإجراءات الإدارية المتبعة .

3- عمليات الخزانة لاتقوم الجهات المختلفة بعمليات تحصيل الإيرادات ، و صرف النفقات ، كل على حدة دون تنسيق على مستوى الدولة ، بل يلزم أن تتجمع هذه الإيرادات فى جهة واحدة لكى توفق بينها وبين عمليات الصرف ،

وذلك للتأكد من وجود رصيد نقدى يفى بالالتزامات المالية، أو العمل على توفير هذا الرصيد .

والجهة التى تقوم بهذا التنسيق تعرف بالخزانة العامة ، وتتبع وزارة المالية ، وتتفرع عنها خزانات فرعية ، وما تقوم به من أعمال التنسيق تسمى عمليات الخزانة . وهذه الجهة تكون مسئولة عن دفع النفقات التى تلتزم بها الدولة ولو لم يقابل هذه النفقات ما يكفى من الإيرادات العامة ، وعندئذٍ تلجأ إما إلى الاقتراض قصير الأجل عن طريق إصدار أذون الخزانة ، أو الاقتراض من البنوك التجارية أو البنك المركزى ، أو السحب من الاحتياطى للوفاء بتلك النفقات . وإذا تبقى فى نهاية السنة مال من الإيرادات العامة بعد تغطية جميع النفقات ، تحول هذا الفائض إلى رصيد المال الاحتياطى ، للصرف منه فى السنوات التى تزيد فيها النفقات عن الإيرادات .

الحساب الختامى

يعمل فى نهاية السنة المالية حساباً للنفقات العامة المنصرفة فعلاً ، والإيرادات العامة المحصلة فعلاً ، ويعرف هذا الحساب بالحساب الختامى ، لأن به تختتم السنة المالية نتيجة أعمالها ، ويتحدد على ضوئه المركز المالى الحقيقى ، بناءً على الحسابات الختامية لكل وزارة وهيئة عامة ، بعد تجميعها من قبل وزارة المالية فى الحساب الختامى للدولة .

وقد نصت المادة 125من دستور 2014 على أن: " يجب عرض الحساب الختامى للموازنة العامة للدولة على مجلس النواب، فى مدة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية؛ ويعرض معه التقرير السنوى للجهاز المركزى للمحاسبات وملاحظاته على الحساب الختامى.ويتم التصويت على الحساب الختامى بابا بابا؛ ويصدر بقانون.وللمجلس أن يطلب من الجهاز المركزى للمحاسبات أية بيانات أو تقارير أخرى.

وأوجب قانون الموازنة العامة للدولة على وزارة المالية أن تحيل مشروعات قوانين الربط الخاصة بالحساب الختامى للموازنات العامة وبياناته التفصيلية

إلى مجلس الشعب وإلى الجهاز المركزى للمحاسبات فى مدى أربعة أشهر من انتهاء السنة المالية([375]).

ويرسل الحساب الختامى للدولة إلى الجهاز المركزى للمحاسبات لعرضه على البرلمان لإقراره فى قانون ، ويرفق به جدولان أحدهما يفصل الإيرادات (المبلغ المربوط والمبلغ المحصل فى نهاية السنة الحالية وفى بعض السنوات السابقة) ، وفى الآخر تفصيل المصروفات (المربوط والاعتمادات الاضافية ونقل وتخفيض الاعتمادات ، والمبالغ المنصرفة فعلاً فى السنة الحالية ، وفى بعض السنوات السابقة).

الفصل الرابع

الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

تتعدد أوجه الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة لضمان تنفيذها بدقة ، وبما لايضر بأموال الدولة ، فتوجد الرقابة الإدارية والرقابة البرلمانية والرقابة عن طريق هيئة مستقلة :

1- الرقابة الإدارية

وهذه الرقابة قد تكون داخلية تنبع من داخل الوزارة نفسها ، أو خارجية تنبع من جهة إدارية تتبع وزارة المالية .

وتعين وزارة المالية فى مصر مراقبين ماليين فى كل وزارة أو جهة إدارية أو هيئة عامة ، تكون مهمتهم الرقابة على أعمال الصرف ، والتأكد من وجود ارتباطات مالية فى حدود الاعتمادات التى تخولها الموازنة العامة. ولهؤلاء المراقبون استقلالهم الإدارى عن الجهة التى يتولون رقابة أعمالها ، ولهم حق الاطلاع على كافة المستندات والوثائق المتعلقة بالصرف للتأكد من سلامتها ، ومطابقة إجراءات الصرف للقواعد المالية المقررة، وبحيث لايتم الصرف إلا

([375]) المادة 31 من القانون رقم 109 لسنة 2008 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 53 لسنة 1973 بشأن الموازنة العامة للدولة.

بعد توقيع المراقب المالى على أمر الصرف ، لذا اعتبرت هذه الرقابة سابقة ، أو الرقابة قبل الصرف .

وتتولى الرقابة المالية كذلك أعمال الرقابة بعد الصرف ، من خلال التقارير الدورية التى ترسلها المراقبات الفرعية إلى الإدارة المختصة بوزارة المالية عن الحسابات المالية ، والحسابات الختامية الخاصة بكل وزارة أو جهة تتولى رقابتها. ومن ثم تقوم الإدارة الختصة بوزارة المالية بفحص هذه الحسابات للتأكد من سلامة المركز المالى لكل وزارة أو مصلحة ، وإعداد تقرير عنها يرسل لقطاع الموازنة بوزارة المالية.

2- الرقابة البرلمانية

تبدأ رقابة البرلمان على الموازنة منذ مناقشة مشروعها واعتماده وإصدارها بقانون .

و تستمر هذه الرقابة فى مرحلة تنفيذ الموازنة للتحقق من مطابقة التنفيذ للاعتماد البرلمانى ، بحيث يكون لكل عضو أن يطلب من الوزراء المختصين طلب البيانات والوثائق المتعلقة بتنفيذ الموازنة أثناء السنة المالية ، ومناقشة الوزراء المختصين واستجوابهم إن لزم الأمر .

ثم تصل الرقابة البرلمانية منتهاها بفحص الحساب الختامى ومناقشته لاعتماده وإقراره.

3- الرقابة المستقلة

لا تكفى الرقابة الإدارية والرقابة البرلمانية للتيقن من سلامة تنفيذ الحكومة للموازنة العامة ، وعدم تعرض المال العام لخطر ضياعه أو تبديده ، ذلك لأن الرقابة الإدارية هى من صنع جهة الإدارة ذاتها ، أو تابعة لوزارة المالية وهى جزء من الحكومة ، وبالتالى تتم الرقابة بناءً على القواعد التى تضعها الحكومة ، على الرغم من أن الرقابة تقررت للحكم على آدائها .

كذلك لا يكفى الوقت الذى يخصصه البرلمان لمناقشة مشروع الميزانية ، أو حسابها الختامى للوقوف على تفصيلات الميزانية ، ووقائع التحصيل والصرف ، واكتشاف المخالفات التى تشوبها ، كما لا يسهل على النائب بمفرده أن يقف على كل حالات المخالفة وتحقيقها .

ولـذلك وجـد مـن الأجـدى أن تتـولى الرقابـة جهـة مسـتقلة ، لاتتبـع إداريـاً الحكومـة ، ولاتخضـع لأوامرهـا ، ويعمل بهـذه الجهـة مختصـون فـى المحاسبة والقـانون ، ولـديهم الإلمـام الكـافى والقدرة علـى فحص المسـتندات والوثـائق ، والـتأكد من مطابقة عمليات التحصيل والصرف التى تقوم بها الحكومة للقوانين واللوائح ، واكتشاف المخالفات والعمل علـى تلافيهـا ، وصـيانة المـال العـام مـن الضياع .

وهذه الجهة فى مصر حالياً هى الجهاز المركزى للمحاسبات ([376]).

وقـد أنشــئ الجهــاز المركـزى للمحاسـبات فــى مصــر لأول مــرة بــالقرار الجمهورى رقم 1349 لسنة 1964 ، وكان يتبع فى البداية رئاسة الجمهوريـة ، ثـم أصـبح يتبـع حاليـاً مجلـس الشـعب ([377]) ، حيـث يقـدم تقـاريره إلـى رئـيس المجلس لعرضه على نواب الشعب للوقوف على نتيجة أعمالهم.

ويؤدى الجهاز المركزى للمحاسبات وظيفتـه الرقابيـة الماليـة والقانونيـة ، كمـا يراقب الآداء ومتابعة تنفيذ الخطة .

ولقـد ألـزم قـانون الموازنـة العامـة للدولـة ([378]) أن يقـوم الجهـاز المركـزى للمحاسـبات بتقـديم تقريـر عـن نتـائج مراجعـة الحسـابات الختاميـة والميزانيـات العمومية للوحدات الواردة بالموازنة العامة للدولـة إلـى وزارة الماليـة وإلـى تلـك الوحدات خلال شهر من تاريخ تسلمه لكل ميزانية عمومية أو حساب ختامى.

وعلى الجهاز المركزى للمحاسبات أن يقدم إلـى مجلس الشـعب تقريـره عـن الحسـاب الختـامى للموازنـات العامـة فـى موعد أقصـاه خمسـة أشـهر مـن انتهـاء

([376]) كانت الجهة المستقلة الموكول إليها أمر الرقابة على الموازنة العامة فى مصر قد أنشئت لأول مرة بالقانون رقم 52 لسنة 1942 بتاريخ 17 أغسطس 1942 باسم "ديوان المحاسبة " وكانت رقابتة مالية فقط ، أى تقتصر على الشق المحاسبى فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات .

([377]) تنص المادة الأولى من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم 144 لسنة 1988 على أن " الجهاز المركزى للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة ، تلحق بمجلس الشعب ، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على اموال الدولة ، وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى ، وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها فى هذا القانون ، وتعاون مجلس الشعب فى القيام بمهامه فى هذه الرقابة ".

([378]) أنظر المادتين 30 و32 من القانون رقم 109 لسنة 2008.

السنة المالية ، ويرسل إلى وزارة المالية صورة من ملاحظاته أولاً بأول ، وكذلك نسخة من تقريره النهائى المرسل إلى مجلس الشعب.

تم بحمد الله تعالى

الـوجيـز

فــى

شرح قـانـون الـضريـبـة علـى الــدخل

الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وفقاً لأحدث التعديلات

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

عميد كلية الحقوق جامعة حلوان السابق

المستشار الضريبى والمحامى أمام المحاكم العليا

الـمقـدمـة

لا يتعلق الحديث عن الضرائب بالعاطفة والشعور الإنسانى ، لأن كثيراً من الناس ، إن لم يكن جميعهم ، لا يحب أن يدفع الضريبة ، ليس لأنها غير مهمة لهم ، ولا لأنها ليست ضرورية لمجتمعاتهم ، فهم يعرفون أنها مهمة وضرورية حتى تقوم الحكومة بوظائفها ، إذ أن الضرائب تزود الخزانة العامة بالأموال اللازمة لإنفاقها على السلع والخدمات العامة التى تلتزم الدولة بتوفيرها ، حيث يحتاج الإنفاق على مرافق الدولة كالجيش والشرطة والقضاء والجامعات والمدارس الحكومية ، والطرق والكبارى ، والقنوات والمصارف ، وإعانة المنكوبين والفقراء ... كل ذلك يحتاج إلى مال تحصل الدولة على جزء كبير منه من الضرائب التى يدفعها الناس.

إذن لماذا لا يحب الناس الضرائب؟ ... ربما لأن كل واحد يحب المال بالفطرة ، ويحرص على أن لا يخرج شيئاً منه إلا فى منفعته الخاصة ، فإذا طالبته بدفع الضريبة يعنى أنك تقتطع منه مالاً بدون أن تعطيه منفعة خاصة وحاضرة له ، وبالتالى تراه يتباطأ فى دفع الضرائب أو يحاول تخفيض الضرائب الواجب دفعها بطرق مشروعة وغير مشروعة.

ويمكن أن يكون الكره ناشئاً لأسباب تاريخية ، حيث ارتبط تحصيل الضرائب فى أذهان البشر بالعنف والإكراه الذى مارسته السلطات الضريبية عبر التاريخ ، حيث كان الضرب والتنكيل والحبس والتعذيب جزاء من لا يدفع الضرائب طواعية ، بجانب النفى عن البلدة ومصادرة الأموال .... ولم ينس البشر هذه الممارسات الجائرة بالرغم من التطور القانونى الذى شهدته البشرية ، متمثلاً فى إقرار مبدأ شرعية الضرائب ، وأنه لا يجب أن ينفرد الحاكم بقرار فرض الضريبة وإنما عليه أن يتشاور فى ذلك مع نواب الأمة أو من يمثلون الشعب فى البرلمان ، وشاع منذ هذا العهد مبدأ لا ضرائب بلا تمثيل *no taxation without representation*، وأصبحت دساتير العالم حافلة بنص شائع قاطع لايكاد يخلو دستور دولة منه ، وهو النص القائل بأن " إنشاء الضرائب وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون " . كما أصبح أداء السلطات الضريبية خاضعاً لرقابة البرلمان والقضاء ، لضمان تنفيذ هذه السلطات قانون الضريبة بعدل وإنصاف دون تعسف أو ظلم ...

وساعدت رقابة الشعب على ميزانيات الحكومة ، وضمان إنفاق الإيرادات الضريبية في الأغراض التى تحقق صالح الشعب ورفاهيته ، أن أصبح أداء الضريبة فى كثير من البلدان المتقدمة محل افتخار من الممول ، فتراه يقول باعتزاز ..." أنا مواطن دافع للضريبة " ، وصار المجتمع هناك ينظر باحتقار و ريبة لكل من يثبت عليه أنه يتهرب من الضريبة ، بل سنت القوانين التى تجعل من التهرب الضريبية جريمة مخلة بالشرف ، تحرم صاحبها من ممارسة بعض حقوقه السياسية كحق الترشيح فى البرلمان ، كما تحرمه من تولى بعض الوظائف العامة جزاءً لتخلفه عن أداء واجبه الضريبى ، وحرصه على التهرب من التزاماته الضريبية.

ولذلك لا نجد غرابة فى أن نرى مصلحة الضرائب الأمريكية قد اختارت شعارا لها ترفعه على مبناها يقول : الضرائب التى ندفعها هى لصالح مجتمعنا المتحضر .وبالرغم من أن الدول النامية أخذت بمبدأ شرعية الضريبة ، وتصدر معظم قوانين الضرائب فيها بموافقة أعضاء برلماناتها ، وأن الإدارة الضريبية فيها تخضع لرقابة القضاء وغيره من الأجهزة الحكومية والشعبية إلا أن المواطن فى هذه الدول لا يتحمس لأداء الضرائب تحمس المواطن فى الدول المتقدمة لها ، ولا يشعر بنفس الفخر الذى يشعر به المواطن فى العالم المتقدم حين يدفع الضرائب ، بل تجده على النقيض يجتهد فى البحث عن من ينقذه ، أو يخلصه من هذا الواجب الثقيل ، ويتفنن فى إظهار فقره أو إخفاء نشاطه أو ثروته حتى لا يدفع ما يجب عليه أداءه من الضرائب للخزانة العامة ... ويرجع ذلك إلى أسباب كثيرة منها ضعف الرقابة الحقيقية على مشروعية فرض الضرائب فى الدول النامية ، حيث غالباً ما يكون البرلمان أداة طيعة للحكومة يوافق على معظم مقترحاتها لفرض الضريبة أو زيادتها ، وأن الحكومات لا تنفق مال الضرائب الذى تجمعه فى الأغراض الحقيقية التى يجب توجيهها لصالح الشعب ، بل هى تسرف فى جانب البذخ الحكومى ، وتقتر فى جانب الحاجات الأساسية للشعب ، فلا يجد لمال الضرائب من أثر حقيقى فى مدرسة تتوافر لها إمكانات التعليم الجيد، ولا فى مستشفى عام يقدم الخدمات الصحية اللازمة ، ولا فى طريق عام ممهد للسير عليه، ولا فى حديقة عامة يتنفس منها هواء نقياً ....، بجانب ما يلمسه من فساد لدى بعض العاملين فى السلطات الضريبية ، ممثلاً فى الرشاوى التى يحصلون عليها ، أو ميلهم القبلى

والاجتماعى لفئة من الممولين دون غيرهم ، أو لتعسفهم فى استخدام سلطاتهم باستغلال النصوص القانونية على نحو ظالم حين تكون لصالحهم ، والتهرب من الالتزامات القانونية حين تكون لصالح الممول .

وأدى هذا المناخ إلى الإضرار بكل من الممول والدولة ، حيث يؤدى التهرب من الضرائب أو تجنبها إلى انخفاض فى حصيلة الضرائب التى تحتاجها الخزانة العامة ، مما تقل معه قدرة الدولة على تلبية حاجات الشعب من النفقات العامة ، وينعكس ذلك سلباً على المواطن الذى يعانى من سوء مرافق الدولة .....ولكل ذلك أصبحت قناعة الدولة ، والمواطن ، تزداد بأهمية التعاون بينهما فى الالتزام بقانون الضريبة ، تحقيقاً للعدالة التى يسعى إليها المواطن ، ولتنفيذ المصالح العامة التى ترعاها الحكومة .

وتبعاً لذلك ؛ شهدت السنوات الأخيرة تطوراً فى تشريعات الضرائب فى العديد من الدول المختلفة ، ومن بينها مصر ، سعياً لتحقيق التوازن فى العلاقة المتبادلة بين الممول والإدارة الضريبية .

هذا التوازن الذى يتطلب التزاماً صارماً بقانون الضرائب يشعر الممول بجدية الإدارة الضريبية فى تطبيق القانون على السواء . هذه الجدية التى جعلت الممولين فى الدول الأجنبية يشبهون الضرائب بالموت ، لأن كلاً منهما حقيقة لا ريب فيها ، وأن ما سوى ذلك من أمور فى المجتمع لا ترقى إلى درجة الحقيقة المؤكدة .حيث يشيع المثل القائل بأنه لاشئ مؤكد فى هذا العالم سوى الموت والضرائب *but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.*

وتدخلت المنظمات الدولية بمراقبة هذه العلاقة ونتائجها من خلال إصدار مؤشرات مقارنة بين الدول لترتيب وضع الإدارة الضريبية فى كل دولة ومدى التزامها بالقانون .

الـفـصل الـتـمـهـيـدى

الـضـريـبـة وتـاريـخـهـا فـى مـصـر

معنى الضريبة

للضريبة فى لغة العرب معان مختلفة [379]، منها ما يشير إلى معنى : المبلغ الذى يؤديه العبد إلى سيده ، حين كان السادة يشترون العبيد ويستثمرون جهدهم البدنى فى أن يسمحون لهم بالعمل لدى الغير بأجر على أن يحصل السيد على جزء من هذا الأجر ، وضربها عليه أى أوجبها .وتشتق كلمة الضريبة من الفعل ضرب أى سعى على الرزق ومنها قوله تعالى " وآخرون يضربون فى الأرض يبتغون من فضل الله" [380].ولا نستطيع أن نتجاهل أن فعل ضرب يحمل معنى العقوبة أو الشدة .

وكأن اللغة العربية تجمع للضريبة معان الإجبار فى الدفع ، مقابل العمل ، وإلا تعرض صاحبها للعقاب ، وهى خصائص أساسية فى المعنى الاصطلاحى للضريبة. كذلك تعددت معنى الضريبة *tax* فى أصلها اللاتينى[381] ، ما بين التقدير والتقييم إلى التوبيخ واللوم ، وكأن الكلمة فى اللغتين تحمل فى طياتها معنى المحاسبة ثم الدفع وإلا كان الجزاء أو اللوم والعقاب. أما عند علماء المالية العامة فالضريبة هى فريضة مالية تدفع جبراً إلى الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة دون أن يحصل دافعها على نفع مباشر، فالشخص عليه واجب أن يدفع الضريبة إلى الجهة التى يحددها القانون ، وليس له حق اختيار أن يدفعها أو لا يدفعها ، لأنه مجبر على هذا الدفع ، وإذا لم يقم بدفعها من نفسه طواعية ، فإن القانون يمنح الإدارة الضريبة سلطات إجباره على هذا الدفع ، سواء باقتطاع مبلغ الضريبة من المنبع أو بإلزام المدين لهذا الشخص بأن يدفع مبلغ الضريبة من المبالغ التى تكون له عنده ، او بالحجز على أموال الشخص الخاضع للضريبة وممتلكاته حتى يقوم بدفع الضريبة المستحقة عليه....

---

[379] لمزيد من التفصيلات راجع تاج العروس ، ولسان العرب لابن منظور ، والمعجم الوسيط : باب " ضرب"

[380] الآية رقم 20 من سورة المزمل.

[381] *See : Online Etymology Dictionary :Verb:TAX*

وأهم ما يميز الضريبة عن غيرها من الفرائض التى يؤديها الشخص للدولة جبراً كالرسوم ، أن الضريبة يدفعها الشخص دون أن يحصل على نفع مباشر منها ، بخلاف الرسوم التى تدفع للحصول على منفعة خاصة كالرسوم المدرسية مقابل الالتحاق بالتعليم ، أو الرسوم الصحية للاشتراك فى نظام التأمين الصحى أو رسوم الاشتراك فى النوادى الرياضية وغيرها . بينما لا يتلقى الممول – وهو الشخص الخاضع للضريبة – أية منفعة مباشرة عندما يدفع الضريبة التى فرضها عليه القانون. ولكنه قد يحصل على هذه المنفعة فيما بعد وبصورة غير مباشرة ، وذلك حين تنفق أموال الضرائب لتحسين الخدمات العامة كالأمن والعدل والصحة فيستفيد منها الممول مع غيره من المواطنين وبذلك يكون مبلغ الضريبة قد عاد عليه بالنفع ولو بطريق غير مباشر.

بل إن الممول يجبر على دفع الضريبة التى يقررها القانون ولو كان من غير المتوقع أن يحصل على هذه المنفعة غير المباشرة ، فليس للأجنبى غير المقيم الذى يلزمه القانون بدفع الضريبة على دخل تحقق له فى مصر أن يرفض دفع الضريبة بدعوى أنه لا يقيم فى مصر ولا يحصل على أية خدمة عامة منها ، كما أنه ليس للمواطن الغنى أن يعترض على دفع الضريبة بحجة أنه لا يعالج فى مستشفيات الحكومة ولا يرسل أولاده للتعليم فى مدارسها ولا جامعاتها ، أو انه ينفق على ذلك من ماله الخاص فى المستشفيات والمعاهد التعليمية الخاصة ، لأنه لا ارتباط بين الضريبة والخدمة التى يحصل عليها الممول أو يتوقع حصوله منها.

تاريخ الضريبة فى مصر

عرفت الضرائب فى مصر منذ القدم ([382])، وكانت كلمة الضريبة *bakou* تقترن بمعنى العمل ، ولم يكن ذلك بغريب ، لأن الضرائب كانت تؤدى فى

([382]) أهم المراجع: د0 أحمد ماهر عز: التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، مكتبة النصر، الزقازيق، 1989، ص 47 – ص 53، حبيب باشا لمصرى : ضرائب الدخل فى مصر ، مطبع القاهرة ، 1945، ص 5– ص 43، د0 حسن توفيق القطان: المحيط في شئون الضرائب في التشريع المصري، الجزء الأول، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1961، ص 4 – ص 25، د0 حسين خلاف: صفحات من تاريخ مصر المالي، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 88 – ص 94، د0 دولار علي ود0 محمد حمدي النشار: دراسات في الضريبة علي كسب العمل، مكتبة النهضة المصرية، الطبعة الأولي، 1953، ص 6، د0 زكريا محمد بيومي،

بادئ الأمر عيناً ، إما فى صورة نسبة من السلع والمحاصيل ، أو فى صورة مجهود بدنى و عمل يقدمه الشخص إلى إدارات الدولة[383].أو يقوم بأعمال السخرة فى القصور أو المعابد الملكية أو فى الجيش[384].

وكانت تقوم على فرض وتحصيل الضرائب إدارتان ماليتان ، الأولى تسمى البيت الأبيض أو بيت الفضة وتختص بضرائب الصعيد والثانية تسمى بالبيت الأحمر وتختص بالوجه البحرى. وعرفت أشكال مختلفة من الضرائب منها ضريبة الرؤوس التى تفرض على كل شخص ، وضريبة زيت الطعام التى تفرض على كل حصة تستهلك من زيت الطعام ، وكان رجال الضرائب يدخلون البيوت للتأكد من أن أهل الدار يستهلكون الزيت بمعدلات طبيعية ، ولا يلجأون إلى استخدام الزيت المستعمل فى إعادة الطهى. وقد اعتمدت موارد هاتين الإدارتين على تحصيل الضرائب العينية التى كانت تدور حول نسبة العشر من كافة المصادر، ثم الإنفاق منها على مشروعات الدولة والملك ومرتبات مختلف الموظفين، فضلا عن المطالب العسكرية والدينية.

وقد أعفيت الممتلكات الدينية (المعابد) وموظفيها من أداء الضرائب .

ولقد أثقلت الدولتان اليونانية و الرومانية المصريين بأعباء الضرائب المتنوعة والغريبة ، حيث فرضت الضرائب على كل شئ منقول أو عقارى ، بما فى ذلك النشاط التجارى والزراعى والصناعى ، وعلى الحيوانات ، كما أجبر المصريون على دفع الضرائب بمناسبة تولى الإمبراطور الجديد للعرش لشراء تاجاً يلبسه، ولتزويد جنود الإمبراطورية بالقمح والشعير لغذائهم وعلف

قانون الضرائب علي الدخل، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 4 – ص 6، د0 زكي عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، الطبعة الأولي، القاهرة، 1941، ص 423 – ص 446، د0 عاطف صدقي: التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 1970، ص 5 – ص 9، د0 محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة، ص 28 – ص 55

[383] جى راشيه: الموسوعة الشاملة للحضارة الفرعونية ، ترجمة فاطمة عبد الله محمود، المشروع القومى للترجمة ، الكتاب رقم 1010، القاهرة.

[384] *D. Redford [ed.] Oxford Encyclopedia of Ancient Egypt, vol. III [New York, 2001], pp.351-356*

حيواناتهم . وكانت هذه الضرائب الباهظة سبباً لهروب الفلاحين من أراضيهم ، والمصريين من مدنهم وقراهم .

وبدخول الإسلام مصر فرضت الزكاة على المسلمين ، والتى يحدد قواعدها ومصارفها القرآن الكريم والحديث الشريف، أما الجزية فقد وجبت على غير المسلمين، كما وجبت على المسلمين الزكاة في مقابل تمتعهم بحقوقهم، وأمانهم على أنفسهم وأموالهم، لأن أهل الكتاب -اليهود والنصارى- ينتفعون بمرافق الدولة العامة كما ينتفع المسلمون، ثم هم لا تجب عليهم الزكاة الواجبة على المسلمين، لأنها وجبت على وجه العبادة، فأوجب الله عليهم الجزية بدلا من الزكاة.بجانب ضرائب أخرى تفرض على وقائع معينة كالخراج [385] الذى ابتدعه عمر بن الخطاب على الأراضى التى فتحها الجيش الإسلامى وتركت لأهل البلاد المفتوحة مقابل استغلالهم لها ، والعشور التى تفرض على السفن ، والمكوس التى تفرض على البضائع القادمة إلى بلاد المسلمين من الخارج ، التى تشبه الجمارك حالياً، أسوة بما يفرضه الأجانب على بضاعة المسلمين الواردة إليهم ، أى وفقاً لمبدأ المعاملة بالمثل. واتسع نطاق الضرائب وأشكالها وصورها فى الدولة الإسلامية على تعاقب الحكومات ، فعرفت الضريبة على المستغلات وهى التى تشبه حالياً عوائد الدومين ، لأنها تفرض على استغلال الأملاك العامة أو ما كان يعرف بملك السلطان .

ولقد حرص الفقهاء المسلمون على تنبيه الخلفاء بأهمية اختيار الجباه(موظفو الضرائب) ضماناً للكفاءة وتحقيقاً للعدل.

---

[385] أنظر فى الخلاف حول طبيعة الخراج ، حيث يرى بعض الباحثين أنه من قبيل الضرائب الإسلامية ، ولا يراه آخرون كذلك : عابدين أحمد سلامة: الموارد المالية فى الإسلام، أحد أبحاث الموارد المالية للدولة الإسلامية فى العصر الحديث، الذى نظمها المعهد الإسلامى للبحوث والتدريب مع جامعة الأزهر ، القاهرة ، أبريل 1986، ود. منذر قحف : الإيرادات العامة للدولة فى صدر الإسلام وتطبيقاتها المعاصرة، مطبوعات البنك الإسلامى للتنمية ، ورقة معلومات أساسية رقم 12، الطبعة الثانية، 2000، ص 35، ص 36. وهذا الخلاف لا ينفى حقيقة أن كثيراً من الفقهاء يرون جواز فرض الضرائب فى الدولة الإسلامية بجانب الزكاة، يذكر منهم على سبيل المثال الإمام الشافعى الذى قال " لأن النوائب تعين فرضها عليهم إذا حدثت ، وأجاز الماوردى فرض الضرائب إذا لم تكف الزكاة بالوفاء بحاجات الناس، ويحتاط بعضهم لهذا الأمر فيقول إن الضرائب هى آخر سهم فى جعبة النظام المالى الإسلامى . راجع د. منذر قحف المرجع السابق، ص 54 وما قبلها.

يقول أبو يوسف مخاطبًا هارون الرشيد، الذي طلب منه وضع كتاب يسير على هديه في السياسة المالية للدولة يقول: "ورأيت يا أمير المؤمنين أن تتخذ قوماً من أهل الصلاح والدين، والأمانة، فتوليهم الخراج، ومن وليت منهم فليكن عالما مشاورا لأهل الرأي، عفيفا لا يطلع الناس منه على عورة، ولا يخاف في الله لومة لائم، ما حفظ من حق وأدى من أمانة احتسب به الجنة، وما عمل به من غير ذلك خاف عقوبة الله فيما بعد الموت..." إلى أن قال: "وتقدم إلى من وليت ألا يكون عسوفًا لأهل عمله، ولا محتقرًا لهم، ولا مستخفًّا بهم، ولكن ليلبس لهم جلبابًا من اللين يشوبه بطرف من الشدة والاستقصاء من غير أن يظلموا أو يحملوا ما لا يجب عليهم"..... **أنظر : " كتاب الخراج لأبى يوسف".**

ولما تجاوز الأمويون فى فرض الضرائب وتعسفهم فى تحصيلها أمر الخليفة الأموى عمر بن عبد العزيز بهدم بيت جباية المكس[386] ، وكان يقول إنه "ليس بالمكس إنه البخس والله تعالى يقول " ولا تبخسوا الناس أشياءهم"..

وشهدت الدولة العباسية توسعاً فى فرض الضرائب ،وكان الإسراف فى فرض الضرائب وشدتها على الخاضعين لها من بين أسباب قيام الثورات على الدولة العباسية التى أدت فى النهاية إلى إضعاف شوكتها ، وانفصال عدد من أقاليمها إلى دول مستقلة عنها ، ودخلت مصر مرحلة الدولة الطولونية حيث حرص مؤسسها أحمد بن طولون على أن يتولى بنفسه أمر الخراج (مسئولية الضرائب) ونجح فى تخفيض أعبائها على المصريين ، ولكن توالت بعده حكام الدول الإخشيدية والأيوبية والفاطمية الذين تفننوا فى ابتداع صور متنوعة وغريبة من الضرائب وسبل زيادتها .

وكان للملتزم دور مهم فى تحصيل الضرائب بداية من عهد المماليك ، وهو نظام يقوم على تعهد شخص بدفع الضرائب التى تقدرها الدولة على منطقة ما إلى الحكومة ، ثم يسمح له باستردادها من المكلفين بأكثر مما دفعه للحكومة ،

---

[386] جاء فى ص 113 من سيرة عمر بن عبد العزيز لابن الجوزى: "وكتب إلى عامله عبد الله بن عوف على فلسطين: أن: أركب إلى البيت يقال له: المكس، فاهدمه ثم أحمله إلى البحر فأنسفه في اليم نسفاً".

مع منحه سلطات كبيرة فى التحصيل تصل إلى حد مصادرة أموال المكلفين واستعبادهم.

ومن المهم أن نشير فى هذا الصدد إلى وثيقة فرض الضرائب التى أجبر شيوخ الأزهر حكام مصر فى نهاية عهد المممولين على توقيعها ملتزمين بالكف عن الظلم ومنع استحداث ضرائب جديدة ، وهى أول وثيقة تحد من سلطة الحاكم فى فرض الضرائب.

أوردالجبرتي فى كتابه حادثة وقعت عام 1795 عندما جاء فلاحو بلبيس يشكون الضرائب التي فرضها محمد بك الألفي عليهم إلي الشيخ عبدالله الشرقاوي فتوجه الشيخ إلي الأزهر ومن معه وأخذوا معهم عددا هائلا من الناس وذهبوا ومن معه إلي بيت شيخ البلد إبراهيم بك لعرض مطالبهم ثم اعتصموا داخل الأزهر الشريف تمهيدا لتحقيق مطالبهم حتي أبدي الحاكم استعداده لتنفيذ رغبات الثائرين فكتب العلماء وثيقة فيها مطالب الشعب من إلغاء الضرائب المستحدثة والكف عن سلب أموال الناس وإرسال عوائد أوقاف الحرمين الشريفين. وكانت هذه أول وثيقة حقوق إنسان أعلنها شعب مصر منذ 160 عاما.**راجع : الجبرتى :عجائب الآثار فى التراجم والأخبار**.

وبالرغم من قصر المدة التى مكثتها الحملة الفرنسية على مصر (ثلاث سنوات) إلا أنها شهدت مبالغة من الفرنسيين فى فرض الضرائب على المصريين ، مخالفة لوعودهم .

وبدأ محمد على عهده فى مصر باستشارة الشيوخ والعلماء كلما أراد فرض الضرائب، ثم ما لبث أن انفرد بهذه السلطة بعد أن استتب له الأمر ، ففرضت فى عهده الضرائب على الأراضى والأطيان باعتبارها مصدر الثروة الرئيسية لمصر حينئذٍ ، بجانب ضريبة الرؤوس التى كانت تجبى من كل فرد ذكر لا يقل عمره عن اثنى عشر عاماً ، وضرائب أخرى من أمثال الضرائب على الماشية والنخيل وقوارب الصيد.وسار على سنته خلفاؤه من أبناء أسرته .

جاء فى فرمان تولية محمد على حكم مصر

....6- تكون جباية الضرائب ودخل الحكومة باسم السلطان ويتبع فيها النظام

المعمول به في تركيا لكيلا يقع الضيم بأهالي مصر. 7- يرسل ربع إيرادات الحكومة المصرية الحاصل من دخل الجمارك والخراج والضرائب الى خزانة الباب العالي،8- ويخصص الثلاثة الأرباع الأخرى لشئون مصر من نفقات الجباية والإدارة العسكرية والمدنية**.......**

(مقتبس من الفرمان السلطانى بتاريخ 13 فبراير 1841).

ولما ضعفت الدولة العثمانية – التى كانت مصر إحدى ولاياتها- حصلت فرنسا وانجلترا على امتيازات لمواطنيها تمنح إعفاءات ضريبية للأجانب الذين يعملون فى البلاد الخاضعة لولاية السلطان العثمانى ، ومن ثم تمتع الأجانب بالإعفاء من الضرائب فى مصر ، ووقفت هذه الامتيازات عائقاً عن قيام مصر بأى تطور لنظامها الضريبى[387] ، خشية أن يؤدى ذلك إلى خضوع المصريين وحدهم للضرائب[388] .

الإصلاح الضريبى الحديث

شهدت فترة ما بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية بمصر فى أواخر النصف الأول للقرن العشرين تطوراً فى التشريعات الضريبية المصرية قوامها الأخذ بالنظم الحديثة لهذه الضرائب ، على أساس عدم التمييز فى المعاملة الضريبية بين المصريين والأجانب ، ونبين ذلك فى إيجاز على النحو الآتى:

ضريبة الدخل العقارى

---

[387] من المفيد أن نشير إلى أن الحكومة المصرية حاولت فى ظل خضوعها لنظام الامتيازات الأجنبية أن تفرض ضريبة على الثروة المنقولة تكون مقبولة لدى الأجانب ، وتوفر لها مورداً مالياً بجانب ما تحققه ضريبة الثروة العقارية من إيرادات، وتكون بسيطة وسهلة فى فرضها وتحصيلها نظراً لعدم وجود إدارة ضريبي ذات خبرة بضرائب الدخل على الثروة المنقولة حينئذٍ ، فلم تجد الدولة سوى ضريبة الباطنطا التى صدر بفرضهاالأمر العالى فى مارس 1891 ، وبموجبها خضع للضريبة كل شخص يزاول فى مصر مهة أو صناعة أو فناً او تجارة أو حرفة غير ما ورد نص صريح على إعفائه.ولم يأخذ نظام هذه الضريبة من المظاهر الخارجية سوى القيمة الإيجارية لأمكنة مزاولة المهنة . وكان سعر ضريبة الباطنطا يتراوح ما بين نصف فى المائة و5% . وقد ألغيت هذه الضريبة فى عام 1892 ثم عادت فى 1932.

[388] لمزيد من التفصيلات بشان الامتيازات الأجنبية وأثرها فى تأخر نظام ضريبة الدخل فى مصر ، أنظر : حبيب باشا المصرى ، ضرائب الدخل فى مصر، مطبعة القاهرة ، 1945، ص 8- ص 27.

يعتبر عام 1842 هو بداية التنظيم الحديث للضريبة العقارية فى مصر ، إذ فرضت الضريبة على العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، وعلى العقارات المملوكة للمصريين ، والتى يسكنها الأجانب بمدينة الإسكندرية ، وكانت تعادل شهراً سنوياً من إيجار المبنى (أى بواقع 1: 12 من الإيجار السنوى)، ثم وسع المشرع في عام 1854 من نطاقها ، ففرضت على العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، والإسكندرية ودمياط ورشيد ، وامتدت إلى باقى البلاد بموجب الأمر العالى الصادر سنة 1867. وأعيد تنظيم هذه الضريبة بعد ذلك ، بمقتضى الأمر العالى الصادر في 13 مارس 1884 ، والذى ما لبث أن أوقف العمل به لإصرار الأجانب على عدم دفع هذه الضريبة بحجة ان العرف جرى في مصر على عدم خضوعهم لها ، مما يشكل امتيازاً للأجانب على حساب المواطنين المصريين .

وبإلغاء الامتيازات الأجنبية عقب مؤتمر لندن 1885 ، الذى وافقت فيه الدول الأجنبية على خضوع رعاياها للضرائب في الدول الأخرى ، أعيد العمل بالأمر المذكور في يناير 1889، و الذى أبقى سعر الضريبة في حدود 1:12 من الإيجار السنوى للمبنى، ولم يتغير هذا السعر إلا في عام 1909 فأصبح 10% على المبانى الكائنة بمدينة القاهرة.

وفى عام 1954 صدر القانون رقم 56 لسنة 1954 لينظم الضريبة على العقارات المبنية ، فألغى الأمر العالى الصادر في عام 1884 ، وقرر أحكاماً جديدة بشأن هذه الضريبة .

ثم أجريت على ذلك القانون عدة تعديلات، وتأثر بقوانين أخرى مرتبطة به ، أهمها القانون رقم 66 لسنة 1955 ، بتنظيم المجالس البلدية ، الذى نزلت الحكومة بمقتضاه عن ضريبة المجالس البلدية الكائن في دائرتها العقارات المبنية الخاضعة .

ثم تأكدت الصبغة المحلية لهذه الضريبة بالقانون رقم 124 لسنة 1960 ، حين خول للمجالس البلدية لمدن القاهرة والإسكندرية وبورسعيد بتقدير القيمة الإيجارية وتحصيل الضريبة ، أما باقى المحافظات فتتولى مصلحة الضرائب العقارية تقدير الضريبة وربطها ، على أن تسدد حصيلتها إلى مجالسها المحلية.

وأخيراً صدر القانون 196 لسنة 2008بشأن ([389]) الضريبة على العقارات المبنية ([390]) ، ليعيد تنظيم الضريبة العقارية تنظيماً شاملاً.

أما الأطيان الزراعية فبالرغم من أنها قديمة قدم وجود الأرض الزراعية ذاتها ، إلا أنها لم يصيبها التحديث إلا بموجب القانون رقم 113 لسنة 1939 فى إطار الإصلاح المواكب لإلغاء الامتيازات الأجنبية فى مصر، مع بعض التعديلات البسيطة التى لحقت بهذا القانون بعد ذلك ، دون أن يعيرها المشرع انتباهاً فى السنوات الأخيرة ، مما جعلها فى الواقع متخلفة عن غيرها من التشريعات الضريبية ، ومهجورة لدرجة أن معظم الباحثين قد أهلموا دراستها .

الضريبة الجمركية : لم يكن فى مصر حتى عام 1883 تشريع جمركي مستقل في مصر أو أحكام تتضمن مكافحة التهريب الجمركي، بل كان يتم جباية الضرائب الجمركية بمعرفة الشخص الذي يرسو عليه مزاد تحصيل الضرائب الجمركية ويسمى الملتزم وكان حكام المماليك يقسمون الضرائب الجمركية مع الملتزمين مما أدى الى تفشى الرشوة بين عمال الجمارك وازداد التهرب من الضريبة الجمركية . ثم أصدرت تركيا لائحة الجمارك العثمانية في 1963/4/7 وابلغت الدول الاجنبية بها.

([389]) نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم 25 مكرر (ج) بتاريخ 2008/6/23.

([390]) يلاحظ فى هذا الصدد أن الحكومة كانت قد تقدمت إلى البرلمان بمشروع القانون حاملاً اسماً طويلاً أطلق عليه " مشروع قانون بإصدار الضريبة على العقارات المبنية وبتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم 43 لسنة 1979 " فرأى اللجنة المشتركة بمجلس الشورى أن هذا الاسم الطويل لم تعهده قوانين الضريبة ، وإن كان يستند إلى انه قانون للضريبة على العقارات المبنية من ناحية ، ويتضمن تعديلاً لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل وقانون نظام الإدارة المحلية ، إلا أنه من الملائم حسبما اقترح مجلس الشورى أن يكتفى بأن يحمل اسم القانون : قانون الضريبة على العقارات المبنية ، باعتبار أن معظم أحكامه تتناول بالتنظيم هذه الضريبة ، وذلك قياساً على أن قانون الضريبة على الدخل ذاته رقم 91 لسنة 2005 ، والذى يحمل قصيراً ، يتناول كذلك إلغاء أو تعديلاً فى أحكام قوانين أخرى ، مثل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997، وقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992 ، ومع ذلك لم يتضمن قانون الضريبة على الدخل إشارة فى اسمه لهذين القانونين.

ولقد استجاب البرلمان بمجلسيه لهذا الاقتراح ، وصدر القانون رقم 196 لسنة 2008 حاملاً اسم قانون الضريبة على العقارات المبنية .

وعقدت الحكومة المصرية معاهدات أخرى بينها وبين الدول الأجنبية وكان أول تلك المعاهدات المعاهدة التي تم ابرامها بين الحكومة المصرية واليونان في مارس 1884 واحتفظت مصر فيها بحريتها في رفع رسوم الواردات الى 16%. 5- في 1984/4/2 أصدر الخديوي توفيق باشا أمراً عاليا باللائحة الجمركية المصرية .

ثم تضمن قانون العقوبات عام 1904 بعض صور لتهريب الجمركي والتهريب الغير ضريبي وصدر بعد ذلك القانون رقم 9 لسنة 1905 بشأن منع التهريب وأصبغ صفة الضبطية القضائية علي موظفي وعمال الجمارك

وأدى إلغاء الامتيازات الأجنبية أن استردت مصر سلطتها التشريعية الكاملة حيث تم تطبيق القانون رقم 1937/58 على المواطنين والأجانب على السواء بدلاً من قانون العقوبات الصادر عام 1904 وتضمن ذلك القانون جرائم التهريب الجمركي وظل الاختصاص معقوداً للائحة الجمركية بشأن دعاوى التهريب الجمركي .

ولقد صدرت بعد ذلك عدة قوانين تعالج أحكام التهريب الجمركي من القانون 1944/42 بشأن مكافحة المواد المخدرة , القانون رقم 80/1947 بشأن مكافحة النقد والأمر العسكري رقم 1948/24 بشأن جرائم تهريب الذهب.

كما صدرت عدة قوانين متفرقة تعالج ما ظهر من قصور في القوانين المشار اليها وما ظهر من نقص في اللائحة الجمركية حتى صدر القانون الجمركي رقم 63/66 والمعمول به حتى الان. والذى لم يسلم بالطبع من التعديلات المتلاحقة عليه التى تفرضها تعيرات الواقع ومتطلبات السياسة الضريبية .

ضريبة الدخل المنقول

لما ألغيت الامتيازات الأجنبية بموجب اتفاقية مونترو عام 1937 ، أسرعت مصر فى اتخاذ خطوات جادة لإصلاح نظامها الضريبى ، فأرسلت وفداً برئاسة المستشار الملكى حبيب باشا المصرى إلى كل من فرنسا وبلجيكا للتعرف على نظامها الضريبى ، وأعدت اللجنة تقريرها الذى خلص إلى أن الدول الحديثة

تأخذ فى مجال ضرائب الدخل بأحد نظامين : نظام الضريبة الموحدة ، ونظام الضرائب النوعية .

ويعنى نظام الضريبة الموحدة أن فرض ضريبة واحدة على كل أنواع الدخول التى يحققها الممول ، ويلتزم هذا الممول (الشخص الخاضع للضريبة) بان يقدم إقراراً يوضح فيه كافة إيراداته من مصادر الدخل المختلفة ، ويحاسب بشأنها أمام مأمورية ضريبية واحدة .

وأما نظام الضريبة النوعية فيعنى أن تفرض ضريبة على كل نوع من أنواع الدخول او الإيرادات التى يحصل عليها الممول ، ويلتزم بتقديم إقرار مستقل عن كل إيراد منها ، ويحاسب بشأنه امام مأمورية ضرائب قد تختلف عن المأمورية، أو المأموريات ، التى يحاسب امامها عن الدخول الأخرى .

مصدر الدخل	الدخل المستمد من رأس المال وحده	الدخل المستمد من العمل التابع	الدخل المستمد من العمل المستقل	الدخل المستمد من امتزاج رأس المال والعمل
أمثلة	أرباح الأسهم وعوائد السندات وفوائد الديون	الدخل الناتج من عقد العمل أو التوظيف	الدخل الناتج من العمل الحر أو المستقل كالمحامى فى مكتبه الخاص والطبيب فى عيادته الخاصة	الدخل الناتج من النشاط التجارى والصناعى كادخل صاحب المتجر أو الورشة او المصنع .

ولما كانت أنواع الدخول تستمد من ثلاثة مصادر رئيسية هى : الدخل المستمد من رأس المال وحده (أرباح الأسهم وفوائد الديون) والدخل المستمد من العمل بصفة رئيسية (الموظف وعمله تابع أو المحامى والطبيب وعمله مستقل) والدخل المستمد من امتزاج رأس المال والعمل (النشاط التجارى والصناعى) فإن الممول الذى يعمل – مثلاً- أستاذاً بكلية الطب ، وله عيادة خاصة ، ويشارك فى محل تجارى ، يخضع لعدة ضرائب نوعية ، فإذا أخذنا بنظام الضرائب النوعية كان على هذا الممول أن يحاسب بعدة أنواع من

الضرائب ، هى ضريبة المرتبات باعتباره يعمل تابعاً أو موظفاً بكلية الطب ، وضريبة المهن الحرة باعتباره يعمل مستقلاً فى عيادته الخاصة ، وضريبة النشاط التجارى والصناعى على مشاركته فى المحل التجارى.

أما إذا أخذنا بنظام الضريبة الموحدة فإن هذا الممول يحاسب عن مرة واحدة عن كافة إيراداته أو دخوله المحققة من الكلية والعيادة والمحل التجارى.

ومن الواضح أن نظام الضريبة الموحدة هو الأفضل لأنه يحقق بساطة وسهولة فى إجراءات المحاسبة ويوفر الوقت والجهد على كل من الممول ، ويمنع من تعدد الإجراءات وتنوع المنازعات حول تقدير الضرائب المختلفة .

ومع ذلك فقد فضلت الحكومة ، وهى تنظر فى تقرير حبيب باشا المصرى، أن تأخذ بنظام الضرائب النوعية ، لأنها رأت أن مصلحة الضرائب المصرية ستكون حديثة عهد بنظام الضرائب الحديثة ، وليست لها خبرة كافية فى متابعة كل أنشطة الممولين ، فخشيت الحكومة أن يؤدى عدم خضوع ممول للضريبة أن يفلت من أن يؤدى الضريبة على كل أنواع الدخول ، بخلاف نظام الضرائب النوعية الذى يمكن مصلحة الضرائب من فرض الضريبة على كل دخل على حدة ، بحيث إذا أفلت إيراد من الخضوع للضريبة أمكن إخضاع إيراد آخر لها. وفى ذلك مصلحة للدولة أفضل من المخاطرة بأخذ نظام الضريبة الموحدة .

وعلى هذا الأساس رأت مصر أن تأخذ بنظام الضرائب النوعية أولاً ، على أن تنتقل إلى نظام الضريبة الموحدة فى وقت لاحق تكون فيه الدولة قد تعودت على النظام الحديث للضرائب ، وقد اكتسبت مصلحة الضرائب خبرة تمكنها من متابعة أنواع الدخول المختلفة للممول الواحد.

وصدر بنظام الضرائب النوعية أول قانون ضريبى حديث هو القانون رقم 14 لسنة 1939 الذى شهد تعديلات كثيرة ، ولم تبدأ مصر فى الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة إلا اعتباراً من عام 1993 ، وذلك بموجب القانون رقم 187 لسنة 1993 الذى أخذ بالانتقال التدريجى نحو الضريبة الموحدة بفصل ضريبة الأشخاص الطبيعيين وما فى حكمهم عن ضريبة شركات الأموال ، ثم دعم هذا الانتقال بقانون الضريبة على الدخل الحالى رقم 91 لسنة 2005.الذى سيكون محور دراستنا فى هذا الكتاب .

المقصود بالقانون الضريبى

لما كان القانون الضريبى فرعاً من القانون المالى، فهو بذلك يتضمن مجموعة من القواعد لأغراض مالية ، ويجرى تطبيقه على الأموال والأشخاص ([391]) ، إلا أنه يتميز عن القانون المالى فى أنه يهتم بتحديد نوع معين من الإيرادات التى تدخل فى نطاق القانون المالى ، وهذا النوع هو الضرائب.

لذلك يعرف بعض الفقهاء ([392]) القانون الضريبى بأنه مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبى . ويوضح آخرون ([393]) هذا التعريف بقولهم : إن القانون الضريبى هو الذى يحدد دين الضريبة ، ويمنح الإدارة الضريبة حقوقاً وامتيازات معينة، ويفرض مجموعة من الجزاءات التى تكفل ضمان تحصيل دين الضريبة فى المواعيد المقررة، كما ينظم الرقابة على تصرفات الإدارة ومطابقتها للقانون. ويختلف القانون الضريبى بهذا المعنى عن النظام الضريبى ، إذ يقصد بالنظام الضريبى : مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التى تنظم وتخطط وتنفذ عمليات تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التى يؤديها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون للدولة ، بصورة جبرية ونهائية ، وبدون مقابل خاص ومباشر([394]) . وبذلك يتسع مدلول النظام الضريبى ليشمل الضريبة بكل أبعادها وعناصرها ، ويكون هذا النظام هو المعبر عن السياسة الضريب التى تنتهجها الدولة فى زمن معين ، ومكان معين ، وانعكاسات هذه

([391]) د. زكى عبد المتعال: أصول علم المالية العامة والتشريع الضريبى المالى المصرى ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 1941، ص 185.

([392]) *J. Trotabas: Droit Fiscal, Dalloz, 1980, pp.11-12.*

([393]) د. قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبى وأهم تطبيقاتها، الطبعة الأولى ، 1960، ص 18، ص 41.

([394]) أحمد عبد العزيز الشرقاوى: السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية فى مصر خلال السبعينات ، معهد التخطيط القومى، القاهرة، يونيو 1981، المذكرة الخارجية رقم 1298، ص 10. ولمزيد من التفصيلات حول مفهوم النظام الضريبى يراجع : د. عطية عبد الحليم صقر، الضريبة الموحدة فى ميزان الشريعة الإسلامية ، كلية الشريعة والقانون، القاهرة، ص 68- ص 75.

السياسة على النظام الاجتماعى والاقتصادى للدولة ، وتأثره بهما . إذ أن للنظام الضريبى تأثيراً متبادلاً مع النظامين المالى والاجتماعى.

ويشكل القانون الضريبى جزءً من النظام الضريبى ، لأنه الأداة التى تستخدمها الأجهزة المختصة ، أو إدارات الضرائب المعنية ، فى الدولة لتنفيذ السياسة الضريبية، لما ينطوى عليه هذا القانون من خاصتى العمومية والإلزام ، مما يفرض على المخاطبين بأحكامه الالتزام بأداء الضريبة فى المواعيد المقررة قانوناً ، وإلا كان لإدارة الضريبة حق توقيع الجزاءات التى تضمن الوفاء بدين الضريبة ، تحقيقاً لصالح الخزانة العامة .

ولذلك يتناول القانون الضريبى دراسة القواعد والمبادئ التى تحكم فرض الضرائب وجبايتها فى وقت معين ، وفى بلد معين ، أى أنه بهذا الشكل يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من ناحية ، والقواعد التفصيلية لكل ضريبة على حدة من ناحية أخرى ([395]).

ويتولى قانون الضريبة تنظيم الحقوق والالتزامات التى تتعلق بكل من الممول والإدارة ، لأنه من المبادىء المقررة أن الضريبة لا تفرض إلا بتشريع أو تقنين ([396]) ، ولا تربط أو تقدر أو تحصل إلا وفق نطاق دقيق من الإجراءات ، وفى حيز معلوم من الضمانات ، التى تكفل حق الخزانة العامة فى جباية الضرائب المقررة قانوناً ، وحق الممول فى أن يكون التزامه بأداء الضريبة متفقاً وأحكام القانون الذى يفرضها ، دون إخلال بضمانات هذا القانون التى تحميه من عسف الإدارة الضريبية فى استعمال سلطتها ، فلا يقاضى بدون إجراءات صحيحة . لأنه إذا كان من الواجب تحصيل مال الدولة لخدمة الفرد

([395]) د. عادل أحمد حشيش: الوسيط فى الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، ص 23.

([396]) د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة ، القاهرة ، 1993/92، الجزء الأول، ص 210- ص 212.

ذاته، فإن تحصيلها يجب أن يكون تحصيلاً سليماً بما يتفق مع الحقيقة ، وبما لايتجافى مع قواعد القانون العام أو الخاص([397]).

ويحدد القانون الضريبى التزامات على الممول سواء نشأ فى ذمته دين الضريبة أو لم ينشأ ، كالالتزام بالإخطار عن بدء مزاولة النشاط أو التوقف عن مزاولته ، أو التنازل عن المنشأة ، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبى السنوى ، أو غير ذلك من الالتزامات التى لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ، ولا تدور معها وجوداً وعدماً ([398]) ؛ إذ يكفى تحقيق الأوضاع التى ذكرها المشرع للوفاء بهذا الالتزام ، حتى ولو كان الممول معفى من أداء الضريبة ، أو لم يحقق القدر من الدخل الذى يخضع للضريبة ، وذلك بجانب التزام الممول بأداء الضريبة عند توافر الواقعة المنشئة لها ، ووفقاً للأوضاع والإجراءات التى ينص عليها القانون.

وقد يمد القانون الضريبى نطاق هذه الالتزامات إلى غير الممولين إحكاماً لحصر المجتمع الضريبى والحد من التهرب أو لضمان تحصيل دون الضريبة فى المواعيد المقررة دون إبطاء ، ومن ذلك إلزام أرباب الأعمال بحجز الضريبة المستحقة على مرتبات العاملين لديها وتوريدها فى المواعيد إلى مصلحة الضرائب، أو إلزام المتعامل مع الممول على خصم أو إضافة أو تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من قيمة العمليات التى تتم بين الممول و هذا الغير.

كما يفرض القانون على إدارة الضريبة التزامات معينة ينبغى مراعاتها حتى يكون مطالبتها بدين الضريبية أو تحصيلها مشروعاً ، ومن ذلك الالتزام بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بقرار الربط أو الالتزام برد ما حصل من الممول بغير وجه حق ([399]).

([397]) قضاء محكمة الاسكندرية الابتدائية ، فى 1946/12/15، مشار إليه فى المرجع السابق مباشرة، هامش رقم 1 ، ص 211، ص 212.

([398]) د. أحمد فتحى سرور: الجرائم الضريبية، مطبوعات نقابة المحامين، القاهرة، 1990، ص 14.

([399]) أنظر فى ذلك المواد من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

ولا يقبل أن تستغل اللائحة التنفيذية للقانون الضريبى في تقرير بعض القواعد الإجرائية التى تقد تزيد من سعر الضريبة على بعض المنتجات أو السلع ولو كان ظاهر النص يوحى بأن الغرض من هذه الإجراءات هو تيسير تطبيق أحكام القانون، لأن الاختصاص بتحديد سعر الضريبة محجوز بنص الدستور للقانون وحده ، دون أية أداة أدنى لما له من أهمية وتأثير على الحياة العامة الاقتصادية في المجتمع . وتضمين اللوائح مثل هذه القواعد ينطوى على غصب للدستور ، لايجوز([400]).

تقسيمات القانون الضريبى

يجرى تقسيم القانون الضريبى فى بعض الدول إلى قسمين : الأول موضوعى ، والثانى إجرائى .

ويتناول القسم الموضوعى عن الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة ، وسعرها ، وكيفية تحديد وعاء الضريبة ، وحالات الإعفاء منها، بينما يتناول القسم الإجرائى : القواعد الإجرائية الخاصة بأحكام ربط الضريبة وتقديرها والتظلم منها ، وينظم رفع الدول الجنائية على من يخالف القوانين الضريبية. ومن الدول التى عنيت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية : القانون الإيطالى الصادر عام 1929، والقانون العام للضرائب فى فرنسا، والقانون الألمانى ، والقانون الفيدرالى السويسرى.

بيد أن دولاً أخرى ، ومنها مصر، لم تعن بوضع قوانين إجرائية ضريبية خاصة ، واكتفت بذكر بعض هذه الإجراءات الخاصة بتنظيم فرض الضريبة ، وجبايتها ضمن نصوص القانون الذى يتناول كذلك الأحكام الموضوعية لهذه الضريبة ، على أن تطبق القواعد العامة للإجراءات وفقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية ، أو قانون الإجراءات الجنائية فيما لم يتناوله قانون الضريبة بنص خاص.

ومن ناحية أخرى ، قامت بعض الدول ، كالولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا مثلاً ، بتقنين التشريعات الضريبية ، أى تجميع أحكامها المختلفة فى

---

[400] راجع الطعن رقم 981 لسنة 36 إدارية عليا، جلسة 1993/7/25.

قانون واحد، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدنى أو القانون التجارى ، وذلك بهدف تيسير العلم بهذه القوانين والإلمام بها.

ولم تصل غالبية الدول إلى هذا الحد ([401])، حيث تتنوع قوانين الضرائب تبعاً لنوع الضريبة أو الموضوع الذى تتناوله ، كما هو الحال فى مصر ، حيث يحكم القانون رقم 113 لسنة 1939الضريبة على الأطيان الزراعية ، والقانون رقم 196 لسنة 2008الضريبة على العقارات المبنية ، وقانون الضرائب الجمركية رقم 66 لسنة 1962، والقانون رقم 11 لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات ، والقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل ،وهكذا.

بل ؛ إن هناك من القوانين غير الضريبية ، كقوانين إنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة الصادر بالقانون ([402])، أو الأراضى الصحراوية ([403]) ، أو الاستثمار([404])، يمكن أن تتضمن نصوصاً ضريبية داخلها تتعلق غالباً بالإعفاء من الضريبة أو تخفيف بعض أحكامها أو تقرير معاملة ضريبية خاصة .

وتعد هذه النصوص أحكاماً ضريبية تدخل ضمن عموم التعريف الواسع لقانون الضريبة ، رغم أنها وردت فى قوانين خاصة. ولا يمنع من ذلك كون أن المشرع قد أسند تطبيق هذه النصوص إلى إدارة غير ضريبية ، كما هو الحال بالنسبة لقانون الاستثمار ([405]) الذى أوكل له المشرع المصرى الاختصاص بتحديد بدء النشاط الذى بمقتضاه تحسب مدة الإعفاء من الضريبة ، أو سلطة تقليص مدة الإعفاء أو إلغائه جزاء مخالفة المشروع لأحام قانون الاستثمار .

([401]) د. عادل أحمد حشيش : التشريع الضريبى المصرى، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية ، 1984، ص 22.

([402]) القانون رقم 59 لسنة 1979.

([403]) القانون رقم 143 لسنة 1981.

([404]) القانون رقم 8 لسنة 1997.

([405]) نصت الفقرة الأخيرة من المادة 11 من قانون الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 على أنه" وفى جميع الأحوال تكون الهيئة – العامة للاستثمار – هى الجهة المختصة بتحديد تاريخ الإنتاج أو مزاولة النشاط".

وفى المقابل فإن قانون الضريبة قد يشتمل على نصوص غير ضريبية ، وإن تناولت أحكاماً تتخذ من الضريبة سبباً أو وسيلة لها، كما هو الحال فى نصوص التجريم الواردة فى قوانين الضرائب ، إذ تعتبر هذه النصوص داخلة ضمن قانون العقوبات ([406]) ، أو النص ([407])على أيلولة بعض الأموال إلى الخزانة العامة ، وهو ما يدخل ضمن قانون البنوك.

القانون الضريبى الدولى

كذلك يجرى تقسيم القانون الضريبى إلى قانون داخلى *Internal Law* وقانون دولى *International Law*، ويقصد بالقانون الداخلى القانون الضريبى العام الذى تضعه الدولة بإرادتها المنفردة وفق سيادتها التشريعية ، ويطبق على رعاياها المواطنين أو المقيمين بها أو الأموال الكائنة فيها ، كغيرها من القوانين ، لما لها من سيادة إقليمية على أراضيها.

أما القانون الضريبى الدولى فهو ([408]) مجموعة القواعد القانونية التى تهتم بالعلاقات التى تكون بين الأفراد وبين المشروعات ، والتى لا تقتصر على حدود دولة معينة ، وإنما يتعدى نطاق أثرها الحدود الدولية بقصد تحديد السيادة الضريبية للدولة على الدخل أو رأس المال .ويرجع فى تحديد هذه القواعد إلى القانون الداخلى للدولة والاتفاقات الضريبية التى تعقدها الدول المختلفة بهدف منع الازدواج الضريبى الدولى أو الحد منه.

ويستند التقسيم إلى قانون داخلى وآخر دولى إلى اعتبارات شكلية ، للتمييز بين مصدر القاعدة القانونية ونطاقها ؛ فإذا كان مصدر القانون الضريبى هو الإرادة المنفردة للدولة وحدها أو كان نطاق تنظيمها معاملاتها الداخلية اعتبر قانوناً ضريبياً داخلياً ، أما إذا كان مصدر القانون اتفاقية ضريبية أبرمتها الدولة مع دولة أو دول أخرى ، رغم أن الاتفاقيات الدولية الثنائية أو الجماعية

([406]) د. محمود نجيب حسنى : القصد الجنائى ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ص 145، ص 146.

([407]) راجع المادة رقم 147من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

([408]) راجع أستاذنا المرحوم الدكتور السيد عبد المولى : الضرائب والمعاملات الدولية ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 5.

تصبح بالتصديق عليها ونشرها فى الجريدة الرسمية قانوناً داخلياً نافذاً فى الدولة[409].

وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبى الدولى *International Double Taxation* من أهم الموضوعات التى يعنى بها القانون الضريبى الدولى ، ويسعى لتجنبها أو الحد منها ، عن طريق الوسائل الثنائية التى تتفق عليها الدولتان المتعاقدتان فى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى ، والتى تعد بعد التصديق عليها من القوانين السارية فى الدولة ، ويكون لها الأولوية فى التطبيق على قواعد القانون الضريبى العام ، باعتبارها قانوناً خاصاً يتناول مشكلة أو موضوعاً يجرى تنظيمه على نحو معين ، على خلاف الأوضاع المقررة فى القوانين الضريبية الداخلية للدولة ، وخاصة ما يتناول تحديد السيادة الإقليمية ، أو اقتسام الحق فى فرض الضريبة بين دولة إقامة الممول ، ودولة محل النشاط أو مصدر الدخل ، ووسائل تشجيع رؤوس أموال أو أنشطة معينة بتقرير إعفاءات أو مزايا ضريبية لها ، وطرق تجنب الازدواج الضريبى أو الحد منه ، والإجراءات التى يتعين مراعاتها لنظر النزاع حول تطبيق الاتفاقية الضريبية.

وتكون القواعد الواردة فى الاتفاقيات الضريبية الثنائية ، والتى تمثل نصوص القانون الضريبى الدولى ، فى مرتبة أسمى من القانون الداخلى فى بعض الدول ، كفرنسا، حتى لو كان القانون الداخلى لاحقاً على الاتفاقية الضريبية، ودون إعمال قاعدة أن القانون اللاحق يلغى ضمناً القانون السابق عليه. بينما لا تعترف دول أخرى ، كالولايات المتحدة، بسمو الاتفاقية على القانون الداخلى فى جميع الحالات، إذ يشترط الرجوع إلى الأعمال التحضيرية للقانون الصادر من الكونجرس للتصديق على المعاهدة الضريبية للتحقق من قصد الكونجرس الأمريكى فى منح الاتفاقية الضريبية هذه الدرجة من السمو على القانون الداخلى.

وفى مصر، تكون الاتفاقية بعد التصديق عليها ونشرها فى الجريدة الرسمية تشريعاً نافذاً يطبق على المنازعات الخاضعة له ، ولا يكون من شأن

([409]) لمزيد من التفصيلات راجع كتابنا: تفسير وتطبيق الاتفاقيات الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2008.

هذه الاتفاقية أن تؤثر خارج هذا النطاق فى أحكام قانون الضرائب السابق عليها بما تعد ناسخة له ؛ لأن التعارض الذى يستتبع إلغاء نص تشريعى بنص فى تشريع لاحق لا يكون إلا إذا ورد النصان على محل واحد ، يكون من المحال إعمالهما فيه معاً ، أما إذا اختلف المحل فإنه يتعين العمل بكل قانون فى محله ، بصرف النظر عما بينهما من مغايرة ، طالما أن لكل منهما مجاله الخاص فى التطبيق ، ولا يمنع من ذلك ازدواج التشريع فى قانون البلد الواحد ، لأن الشارع هو الذى يقدر الحكمة من هذا الازدواج ، وليس للقاضى إلا أن يطبق التشريع على ما هو عليه([410]).

وتطبيقاً لذلك فإنه إذا خلت اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى من بيان السعر المطبق على نشاط الشركة الدولية فى مصر ،أو المعاملة الضريبية لنوع معين من الإيرادات التى تحققها،أو الإجراءات التى تتبع فى ربط الضريبة من هذه الشركة ، فليس ثمة ما يمنع من تطبيق أحكام قانون الضرائب السابق على نفاذ قانون الاتفاقية ، لأن كلاً منهما يرد على محل مختلف ، يمكن إعماله دون تعارض.

وإذا صدر قانون لاحق على الاتفاقية الضريبية ، وتضمن نصوصاً تعارض أحكامها ، فإنه يجب النظر إلى الهدف من القانون اللاحق ؛ فإذا كان هذا التشريع يهدف إلى أن يقتصر العمل به على بعض العلاقات الداخلية التى لا تنظمها الاتفاقية ، فإن أحكام الاتفاقية تكون نافذة فى النطاق الذى تعنيه ، دون أن يمنع ذلك من تطبيق القانون اللاحق على المجالات الداخلية التى ينظمها.

أما إذا كان القانون اللاحق ينظم مسائل تدخل فى نطاق الاتفاقية على نحو يتعارض مع أحكامها ، فإن سمو الاتفاقية يتطلب إعمال أحكامها على الرغم من مخالفتها للقانون اللاحق عليها ، لأن على كل دولة أن تراعى عند قيامها بوضع أحكام نظامها القانونى احترام قواعد الاتفاقيات أو المعاهدات التى تكون طرفاً فيها، وإن لم تفعل فلا يترتب على التشريع المخالف بطلان القانون ([411]) ،

([410]) حكم النقض فى الطعن رقم 303 لسنة 32 ق، جلسة 1966/5/10.

([411]) د. محمد حافظ غانم: المعاهدات ، دراسة لأحكام القانون الدولى وتطبيقاتها فى العالم العربى ، مطبوعات معهد الدراسات العربية، القاهرة، 1961، ص 111، ص 112.

ولكن يرتب على الدولة مسئولية فى مواجهة الدول الأخرى ، ويكون لأصحاب الشأن أن يطالبوا الدولة بالتعويض عن مخالفتها لالتزامها الدولى.

صلة القانون الضريبى بالقوانين الأخرى

يعد القانون الضريبى واحداً من مجموعة القوانين التى يتكون منها النظام القانونى للدولة ، فهو يتصل بكل فروع القوانين الأخرى ، ويرتبط بها، بحيث يكمل كل منهما الآخر ، ليحقق التناسق والتضامن فيما بينها، حتى يمكن الرجوع إلى أيها لاستكمال أوجه النقص فى الآخر ، دون أن يفقد هذا الآخر تميزه عن غيره من القوانين ، وذاتيته المستقلة التى يتميز بها.

صلة القانون الضريبى بالدستور

يحرص الدستور على وضع القواعد التى تنظم فرض الضرائب، ولا يجوز للسلطة التشريعية أن تحيد عنها عند إصدار قانون الضريبة .

وقد تضمن الدستور المصرى عدداً من النصوص التى تناولت تنظيم الضريبة العامة، وقواعد فرضها ، والمبادئ التى ينبغى مراعاتها، من أهما نص المادة 38 على " إنشاء الضرائب أوتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون ، ولا يجوز تكليف أحد غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون".

صلة القانون الضريبى بالقانون الإدارى

ينظم القانون الإدارى نشاط الدولة وعلاقة السلطات العامة بالأفراد، وتعد الإدارة الضريبية القائمة على تنفيذ قانون الضرائب غحدى هذه السلطات العامة ، وما يصدر عنها من قرارات أو أعمال يخضع لأحكام القانون الإدارى فيما لم يتضمنه نص خاص فى القانون الضريبى.

فقرار ربط الضريبة أو تحصيلها يعتبر قراراً إدارياً يخضع لرقابة القضاء الإدارى بما له من ولاية عامة فى نظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية ، ومن بينها إدارة الضريبة . وقد دل على ذلك نص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة

1972 التى جعلت لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها الاختصاص فى نظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة.

ورغم أن القانون الخاص بنظر المنازعات الضريبية لم يصدر بعد ، إلا أن المحكمة الإدارية العليا ([412]) لم تر فى ذلك مانعاً من اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل فى منازعات الضرائب والرسوم التى لم ينظم المشرع طريقاً قضائياً للطعن أو بالفصل فى كل قرار إدارى يتعلق بهذه المنازعة ، ولا يتسع النص الذى يحدد اختصاص القضاء العادى ليشمله.

وتطبيقاً لذلك تختص محكمة القضاء الإدارى بنظر منازعات الضرائب على الأطيان الزراعية والضرائب على العقارات المبنية والضريبة العامة على المبيعات ([413])، وغيرها من الضرائب والرسوم التى لم يرد فى القوانين التى تنظمها نصوص خاصة ([414]) ما يبين جهة التقاضى فى المنازعات المتعلقة بها ، مما يعنى تطبيق القواعد العامة التى لم يتولها القانون الإدارى فى هذا الشأن .

ولقد قضت المحكمة الدستورية العليا باختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب ، مقرراً عدم دستورية النص فى كل من قانونى الضريبة العامة على المبيعات[415] والضريبة العامة على الدخل [416] باختصاص القضاء العادى بمنازعاتهما. وأصبح بذلك قضاء مجلس الدولة هو المنوط بنظر منازعات جميع أنواع الضرائب فى مصر ما عدا ضريبة الدمغة التى يتوقع

([412]) حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 3005 لسنة 34 ق عليا، جلسة 1990/12/1.

([413]) أستاذنا الدكتور / زكريا محمد بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات ، دار الكتب القانونية ، المحلة الكبرى، 1993، ص 41–ص 44.

([414]) راجع مثالاً لذلك نص المادة رقم123 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والتى جعلت المحاكم العادية هى المختصة بالفصل فى المنازعات الضريبية الناتجة عن تطبيق هذا القانون، والتى قضى بعدم دستوريا .

[415] القضية رقم 162 لسنة 71 قضائية دستورية، جلسة 2013/4/7.

[416] القضية رقم 70 لسنة 35 قضائية دستورية ، جلسة 2015/7/25.

صدور حكم من الدستورية باختصاص مجلس الدولة بنظر منازعاتها كغيرها من الضرائب.

صلة القانون الضريبى بالقانون الدولى العام

لكل دولة ذات سيادة الحق فى إصدار التشريعات التى تفرض بمقتضاها الضرائب على الأشخاص أو الأموال الموجودة داخل إقليمها . وقد يمتد نطاق هذا التشريع بحيث يشمل طائفة من الأشخاص وأنواعاً من الأموال التى توجد خارج هذا الإقليم.

ويكون للدولة الحق فى أن تفرض الضرائب على الدخول والمعاملات والأموال التى يحوزها أو يتملكها مواطنوها أو الأجانب المقيمون بها ، مما يؤدى فى بعض الأحوال إلى أن يخضع ذات المال أو الشخص إلى أكثر من ضريبة فى أكثر من دولة بسبب أنه ينتمى بجنسيته إلى هذه الدولة ، ويقيم فى دولة أخرى ، ويعمل فى دولة ثالثة ، وهو ما يعرف بالازدواج الضريبى الدولى *International Double Taxation* ، والذى يشكل عائقاً يحول دون انتقال الأشخاص ، وتدفق رأس المال بين الدول المختلفة ، لذلك تعمل جاهدة على الاتفاق فيما بينها لتجنب هذا الازدواج أو الحد منه ، ويكون ذلك عن طريق معاهدات جماعية أو اتفاقيات ثنائية تبرم لهذا الغرض.

وتؤثر قواعد القانون الدولى العام فى إبرام هذه المعاهدات أو الاتفاقيات ، وفى تطبيقها ، وتفسيرها ، حيث يرجع إلى اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات *The Vienna Convention on the Law of Treaties* النافذة من 23 مايو 1969 وذلك لتفسير النصوص الغامضة فى الاتفاقيات الضريبية ([417]).

كما يشكل مجموع الاتفاقيات الدولية الضريبية التى تعقدها الدولة المبادئ الأساسية للقانون الضريبى الدولى ، على النحو الذى بيناه من قبل.

صلة القانون الضريبى بالقانون الجنائى

([417]) *International Fiscal Association(I.F.A) : Interpretation of Double Taxation Convention, Kulwer publisher, the Netherlands, Vol. LXXVIIIa, 1993, pp. 66-74.*

يحدد القانون الجنائى الأفعال التى تعد جرائم ، ويبين العقوبات المقررة لها، ويحمى بذلك الحقوق التى تعترف بها، وتنظمها قوانين أخرى ([418]).

وإذا كان قانون العقوبات يهدف ، بوجه عام، إلى حماية مصالح المجتمع كافة ، فإنه يساهم فى تحقيق مصلحة المجتمع الضريبية، ونعنى بها ضمان مصلحة الخزانة العامة ([419]) فى تحصيل الضرائب المستحقة قانوناً ، فهو يعاقب مرتكب الجريمة الضريبية سواء بالفعل أو الامتناع عن الفعل ، مما يترتب عليه إخلالاً بمصلحة ضريبية يرعاها القانون، ويقرر عقاباً على من يرتكبها. وتتضمن القوانين الضريبية نصوصاً عقابية لما يعد جرائم ضريبية تستوجب الجزاء ، دون أن تغفل هذه النصوص الطبيعة الخاصة بالجزاء الجنائى الضريبى ، بوصفه يعالج التزاماً أخلاقياً يتعلق بالذمة المالية للممول أو المكلف قانوناً بالضريبة ، مما يجعل المساس بجسم المخالف فى حالات خاصة ،اى عندما يبلغ الضرر بالمصلحة حداً جسيماً ([420]).

ولذلك تقيد النصوص الضريبية ([421]) سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى العمومية إلا بناءً على طلب من وزير المالية أو من ينيبه، كما تجيز التصالح فى القضايا الضريبية مقابل أداء الضرائب التى تهرب منها ، بالإضافة إلى تعويض الخزانة العامة عما أصابها من ضرر نتيجة التأخير فى أداء الضرائب المتهرب منها ، على أن تنقضى الدعوى العمومية بالصلح.

صلة القانون الضريبى بالقانون المدنى

يعتبر القانون المدنى هو الشريعة العامة التى تحكم العلاقات الخاصة، سواء تمت بين الأفراد بعضهم البعض، أو بينهم وبين الدولة باعتبارها ليست صاحبة سلطة وسيادة.

([418]) د. محمود نجيب حسنى : شرح قانون العقوبات العام، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، 1993، ص 1.

([419]) د. أحمد فتحى سرور، ص 30، ص 36.

([420]) د. إدوارد جرس بشاى: التجريم الضريبى المصرى، مركز إلياس العصرى للطباعة والنشر، القاهرة، ص 51.

([421]) راجع على سبيل المثال المادة رقم 137من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

ورغم أن العلاقة بين الدولة والممولين علاقة تنظيمية يحكمها القانون، فهى ليست من نوع العلاقات التعاقدية التى تكون بين الأفراد، كما أن شخصية الدولة بوصفها ذات سلطة وسيادة تبدو واضحة فى ممارسة حقها فى فرض الضرائب، إلا أن هناك من يرى ([422]) أن القانون المدنى هو القانون العام الذى يجب أن تطبق أحكامه فيما لم يرد فيه نص خاص فى قانون الضرائب، استناداً إلى أن القانون المدنى قد تكامل تكوينه ، وأصبح راسخاً يتضمن كافة الحلول للمسائل التى لم يواجهها المشرع بنصوص خاصة.

وقد استند القضاء المصرى فى عدد من أحكامه إلى قواعد القانون المدنى عند الفصل فى المنازعة الضريبية، كما هو الحال بالنسبة لبيان الأثر الرجعى لقانون الضريبة ([423]) ، أو قواعد الشركة المدنية ([424])، أو أحكام التقادم ([425]) فيما لم يرد به نص خاص فى قانون الضريبة .

وهذا لايعنى أن هناك تشابهاً تاماً بين قانون الضريبة والقانون المدنى ، أو أن القانون المدنى يعد جزءً من القانون المدنى ؛ ذلك أن الرجوع إلى قواعد القانون المدنى لا تتصل مباشرة بمسألة فرض الضريبة أو تحديد وعائها أو ربطها ، إنما تتعلق بالقواعد العامة التى تكفل تحصيل الضريبة ، أو ضمان حق الممول ، أو حق الخزانة العامة ، عندما يتعذر وجود السبل التى تكفل ذلك فى قانون الضريبة.

صلة القانون الضريبى بالقانون التجارى

لن نجد صعوبة فى التدليل على الصلة الوثيقة بين القانون الضريبى والقانون التجارى؛ ففى ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة فإن النشاط

([422]) *M.Feye: Traite de Droit Fisical, T. Ler. Bruxelles, p. 320.*

([423]) أنظر على سبيل المثال : أحكام النقض فى الطعون أرقام 129 لسنة 38 ق ، 466 لسنة 47ق ، 115 لسنة 31 ق.

([424]) أنظر على سبيل المثال : أحكام النقض فى الطعون أرقام 168 لسنة 30ق، و278 لسنة 30 ق، 220 لسنة 35ق.

([425]) أنظر على سبيل المثال أحكام النقض فى الطعون أرقام 333 لسنة 34 قن و66 لسنة 30ق ، و666 لسنة 45 ق.

التجارى تحكمه قواعد القانون التجارى كما تحكمه قواعد القانون الضريبى ، بل قد تؤثر المعاملة الضريبية لنشاط معين فى القواعد التى تحكم هذا النشاط فى القانون التجارى ، وذلك حين يختار الممول شكلاً قانونياً معيناً للمنشأة التى يزاول فيها نشاطه ، فرداً أو شركة أشخاص أو شركة أموال للاستفادة من الإعفاءات والمزايا التى يقدمها التشريع الضريبى لهذا الشكل القانونى أو غيره.

كما يستدل بقواعد القانون التجارى للتمييز بين العمليات التجارية وغيرها من العمليات المدنية ، عندما يقرر التشريع الضريبى معاملة مميزة لكل نوع منهما ، دون أن يورد تعريفاً خاصاً بالعمليات التجارية.

ومع ذلك فإن قانون الضريبة أوسع نطاقاً من القانون التجارى ، إذ لايقتصر نطاق القانون الضريبى فقط على العمليات التجارية والتجار ، وإنما يمتد ليشمل كافة المعاملات الاقتصادية ، وحتى التى تتخذ الطابع المدنى ،أو التى لا يغلب على من يزاولها الاعتياد والاحتراف .

كما قد يضع القانون الضريبى أحكاماً خاصة على خلاف المتعارف عليه فى القانون التجارى . وقد بدا ذلك واضحاً فى قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 السابق ([426]) حين لم يكن يعترف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، ولم يشترط تسجيلها للاعتراف بها ، أو عندما جعل الشريك الموصى مسئولاً عن الدين الضريبى فى شركة التوصية البسيطة.وهو الأمر الذى تخلى عنه القانون الحالى رقم 91 لسنة 2005 بالعودة إلى أحكام القانون التجارى بالاعتراف بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص، وساوى بينها وبين غيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى فى المعاملة الضريبية ، وأصبح تحديد الضريبة يحسب على صافى ربح الشركة قبل توزيعه على الشركاء.

صلة القانون الضريبى بقانون المرافعات المدنية والتجارية

([426]) راجع المادة 14 من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

يعرف قانون المرافعات المدنية والتجارية بأنه ([427]) مجموعة القواعد القانونية المنظمة للقضاء المدنى ، والتى تحدد ولاية هذا القضاء، وحدود اختصاصه ، وتشكيلاته المختلفة ، ثم الوسيلة التى يمارس فيها دوره القانونى ، وإجراءات الحصول على حمايته.

أو بعبارة أخرى ، هو ([428]) القواعد المتعلقة بتنظيم القضاء فى مسائل القانون الخاص كافة ، المدنية والتجارية وغيرها.

وتحيل العديد من التشريعات إلى قانون المرافعات المدنية والتجارية فى شأن الإجراءات وقواعد التقاضى التى لم يرد بشأنها نص خاص فى هذه التشريعات ([429]) ، مما دعا إلى اعتبار قواعد وأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية هى الشريعة العامة بالنسبة لقوانين القضاء الأخرى ، مما يعنى تطبيق أحكامه وقواعده فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى تلك القوانين([430]).

وعلى هذا، فقد استقر القضاء الضريبى إلى أنه يجب الرجوع إلى أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية فى شأن إجراءات التقاضى التى لم يرد لها تنظيم خاص فى قانون الضريبة . وتطبيقاً لذلك فإنه يعتد بالإجراءات والمواعيد التى وردت فى قانون المرافعات المدنية والتجارية عندما يخلو القانون الضريبى من النص على ما يخالفها . وإلى هذا المعنى أشار القضاء فى أحد أحكامه ([431])، بقوله: " أما الخلافات التى لا تختص بنظرها لجان الطعن فقد ترك المشرع إجراءاتها لقانون المرافعات المدنية والتجارية وهو القاون العام ،

([427]) ينتقد بعض الكتاب هذه التسمية ، ويفضلون عنها قانون القضاء المدنى ، لأنها أوضح فى الدلالة على الموضوعات التى يتضمنها هذا القانون. ويرجع ذكرنا لها إلى أنها الاسم التشريعى لهذا القانون . أنظر على سبيل المثال: د. وجدى راغب : مذكرات فى مبادئ القانون المدنى، القاهرة ، 1976/75، ص 7.

([428]) د. محمد محمود هاشم: قانون القضاء المنى ، الطبعة الثانية، القاهرة، 1991، ص 9، ود. وجدى راغب، ص 5.

([429]) من ذلك مثلاً المادة رقم 3 من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972، والمواد 234 و250 و461 من قانون الإجراءات الجنائية.

([430]) د. محمد محمود هاشم، ص 17.

([431]) محكمة الإسكندرية الابتدائية ، الدعوى رقم 377 لسنة 1955، مشار إليه فى د. قدرى نقولا عطية ، ص 77.

وأحكامه هى شريعة التقاضى العامة التى ينبغى الرجوع إليها عند عدم وجود نص صريح يخالفها فى قانون الضريبة".

القانون رقم 91 لسنة 2005 يهدف إلى التخلص من عيوب النظام السابق

بخلاف تلك التعديلات التى لحقت بالقانون رقم 157 لسنة 1981، فقد ظل نظام الضريبة على الدخل المصرى يعانى عدداً من العيوب أوالمثالب التى تعوقه عن تحقيق الأهداف الأساسية للضريبة : المالية والاقتصادية والاجتماعية ([432]) .

ومن هذه العيوب :

1- ارتفاع الأسعار الضريبية التى يطبقها القانون ، مقارنة بالأسعار الضريبية العالمية ، وخاصة التى تطبقها دول الجوار ، مما يزيد من تكلفة الالتزام الضريبى ، وتحمل الممول الملتزم عبئاً ضريبياً متزايداً ، لا يشجعه على مزاولة النشاط ، أو يدفعه إلى التهرب .

2-المعاملة المتميزة لبعض الأنشطة أو الدخول على حساب أنشطة ودخول أخرى ، فيعفى الأولى أو يقرر لها سعراً ضريبياً مخفضاً ، بينما تخضع الثانية للضريبة وبالأسعار المرتفعة ، مما خلق تشوهات اقتصادية ، وابتعد عن فكرة حياد الضريبة التى تطبقها العديد من التشريعات المقارنة .

3- تعدد الإجراءات الضريبية وتعقيدها ، حيث تطول المنازعة الضريبية ، وتعجز اللجان الإدارية عن إنهائها ، فيحال الكثير منها إلى القضاء ، مما يؤخر الوفاء بدين الضريبة ، ولا يعين الممول على تحديد مركزه الضريبى فى وقت قصير .

4- اتساع هوة عدم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب ، نتيجة السلطة التقديرية الواسعة التى تمنحها التشريعات الضريبية لمأمور الضرائب ، سواء فى مجال حصر الضريبة أو فحصها وربطها أو تحصيلها ، وأصبحت القاعدة فى التعامل هى أن الممول هو المخطىء دائماً ، وعليه أن يثبت عكس ذلك .

وانعكس هذا الفكر فى إهدار دفاتر الممولين لأسباب واهية ، وتأخر الربط عليهم ، وفرض العقوبات المالية الجائرة ، مما أثر سلباً على مناخ

([432]) انظر تقرير مجلس الشورى : اللجنة المشتركة لمناقشة مشروع القانون الجديد.

دعم الثقة ، فزاد حجم التهرب الجزئى أو الكلى ، واتسع مجال العمل فى القطاع غير الرسمى هروباً من الأعباء الثقيلة التى يفرضها قانون الضريبة على الملتزمين .

لذلك كله ، أحسنت الحكومة حين أعدت مشروعاً جديداً لقانون حديث للضرائب على الدخل ، لتلافى السلبيات التى يتسم بها القانون الحالى ، ولدعم أواصر الثقة بين الممول والإدارة الضريبية .

أهداف القانون رقم 91 لسنة 2005

يسعى القانون رقم 91 بلسنة 2005 إلى تحقيق عدد من الأهداف . لعل أهمها :

1- تخفيف العبء الضريبى على الممولين .

2- اتساع القاعدة الضريبية .

3- تبسيط قواعد المعاملة الضريبية .

4- تحسين العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب .

ويبدو ذلك واضحاً فى الأحكام التالية :

أولاً : تخفيف العبء الضريبى على الممولين

يسير الفكر الضريبى الحديث على فرضية مفادها أن تخفيف العبء الضريبى على الممولين ، من خلال تخفيض الأسعار الضريبية وتقرير معاملة ضريبية واضحة وميسرة ، تشجع الممولين على الالتزام الطوعى ، وتقلل من المنازعة بين الممولين والإدارة الضريبية ، وتحسن مناخ الاستثمار الوطنى والأجنبى فى الدولة .

ولتحقيق هذا الهدف أتى القانون بعدد من الأحكام المستحدثة منها :

1-تخفيض الأسعار الضريبية لتكون أسعاراً تصاعدية تتدرج من من 10% إلى 20% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وسعراً نسبياً بواقع 20% ، فيما عدا قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزى (40%) وأرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه (40.55%) .

ونتيجة للمطالبات التى أعقبت ثورة 25 يناير 2011 بتحقيق العدالة الضريبية من خلال تحمل الأغنياء عبئاً ضريبياً يتلاءم ومقدرتهم التكليفية ، حتى تتمكن الدولة من توفير موارد مالية لتلبية احتياجات الطبقات الفقيرة

والمتوسطة ، فقد ارتفع سعر الضريبة ليصل إلى 25% على الشريحة الأعلى للأشخاص الطبيعيين، وعلى أرباح شركات الأموال [433]. ثم فرضت ضريبة إضافية بسعر 5% على صافى ربح الممول – شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً – الذى يزيد على مليون جنيه[434]. ثم عاد [435] وانخفض السعر الأعلى إلى 22.5% مع الاكتفاء يتطبيق الضريبة الإضافية لمدة سنة واحدة فقط.

2-تقرير إهلاك إضافى للمبالغ المستثمرة فى الآلات والمعدات المستخدمة فى الإنتاج ، سواء كانت جديدة أو مستعملة .

3-منح إعفاءات لبعض الأنشطة المرغوبة اقتصادياً ، وهى منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ، ومشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ، ومشروعات مصايد الأسماك ، وأرباح مشروعات مراكب الصيد .

4-تشجيع الأفراد على الادخار بإعفاء العوائد التى يحصلون عليها من الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى ، وبصناديق توفير البريد ،وكذا عوائد الأوراق المالية التى يصدرها البنك المركزى المصرى .

ثانياً : اتساع القاعدة الضريبية

عمل القانون على توسيع القاعدة الضريبية من خلال تشجيع المنشآت والمشروعات التى تعمل فى القطاع غير الرسمى للاندماج فى القطاع الرسمى ، عن طريق تقرير نظام العفو الضريبى ، وتقرير معاملة مبسطة للمشروعات الصغيرة . ويبدو ذلك فى الأحكام التالية :

1-العفو عن الممولين الذين لم يسبق تسجيلهم ضريبياً ، وعدم إلزامهم بالضرائب المستحقة عن دخولهم السابقة ، طالما التزموا بالإبلاغ طواعية عن أنفسهم ، وتقديم إقرارات منتظمة لمدة ثلاث سنوات متتالية .

---

[433] عدل سعر الضريبة على كل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين أكثر من مرة حتى استقر السعر الأعلى عند 25% ،وذلك بالمرسوم بقانون رقم 51 لسنة 2011 ، والقرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 ، والقانون رقم 11 لسنة 2013.

[434] أنظر القرار بقانون رقم 44 لسنة 2014.

[435] انظر القرار بقانون رقم 96 لسنة 2015.

2-تقرير معاملة ضريبية ميسرة على أرباح المنشآت الصغيرة ، وفقاً للمعايير التى يحددها وزير المالية ، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم 141 لسنة 2004.

3-إخضاع الدخل الذى يتلقاه أصحاب براءات الاختراع أو حقوق الملكية الفكرية أو الذهنية من تراخيص أو بيع براءات الاختراع.

4-خضوع الأرباح الناتجة من تأجير أى عقار أو جزء منه بنظام الإيجار محدد المدة للضريبة .

ثالثاً : تبسيط قواعد المعاملة الضريبية

يعتبر تبسيط المعاملة الضريبية ، أحكاماً وإجراءات ،عاملاً مهماً على إنهاء المنازعة الضريبية ، وضمان حقوق كل من الممول والخزانة العامة ، فى إطار قانونى واضح ، وميسر ، بعيداً عن الإجراءات الطويلة والمعقدة ، ودون الإسراف فى منح مصلحة الضرائب السلطات التقديرية التى ترهب الممولين ، ولا تفيد فى الحد من التهرب الضريبى .

وقد اتسم القانون ببعض الأحكام التى تعمل على تبسيط هذه الإجراءات ، ومنها :

1- توضيح المعاملة الضريبية للعقود طويلة الأجل ، لمنع المنازعة بين مصلحة الضرائب وممولى نشاط المقاولات على أهميته.

2-تحديد واضح لما يمكن اعتباره من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، وما لايعد من هذه التكاليف.

3-اعتماد نظام محاسبى مبسط لأصحاب المهن غير التجارية الخاضعين للضريبة ، يصدر به قرار من وزير المالية .

4-توحيد المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية ، يستوى فى ذلك أن تكون هذه الأشخاص شركات أموال أو شركات أشخاص ، أو هيئات عامة أو جمعيات أو اتحادات تزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة .

5- مراعاة الطبيعة الخاصة بنشاط البنوك وشركات التأمين بالسماح لها بتكوين مخصصات للقروض أو مخصصات فنية ، وفقاً لما يقرره البنك المركزى المصرى ، أو يسمح به قانون الإشراف والرقابة على التأمين الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981.

6- التخلى عن نظام النموذجين فى إخطار الممول بربط الضريبة والاكتفاء بنموذج واحد فقط يتم الاعتراض أو الطعن عليه توفيراً للوقت والجهد.

7- إعادة النظر فى نظام العقوبات الضريبية بما يحقق التوازن بين المخالفة والعقوبة المقررة عليها .

رابعاً : تحسين العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب

حاول القانون غرس الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب ، والعمل على تقريب وجهات النظر فيما بينهم ، والحد من المنازعات التى تهدر الجهد ، وتؤخر حقوق الخزانة العامة . وذلك من خلال الأحكام التالية :

1- انقضاء الخصومة فى جميع الدعاوى المقيدة لدى جميع المحاكم قبل 2004/10/1 بين مصلحة الضرائب والممولين ، والتى يكون موضوعها الخلاف فى تقدير الضريبة ، إذا لم تكن تتجاوز عشرة الآف جنيه.

2-جواز التصالح فى المنازعات القضائية الأخرى التى تزيد عن عشرة الآف جنيه فى مقابل نسبة مئوية من قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه ، تتراوح ما بين 10% إلى 40% ً.

3- تخيير الممول بين أن يلتزم بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ، وبين الالتزام بنظام مستحدث للدفعات المقدمة تحت حساب الإقرار السنوى ، تتم تسوية مبلغه فى ميعاد تقديم الإقرار .

4- اعتبار الإقرار السنوى المقدم من الممول صحيحاً وتحت مسئولية الممول ، ويقتصر فحص مصلحة الضرائب على عينة فقط من الإقرارات السنوية ، يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من وزير المالية ، بناءً على عرض رئيس مصلحة الضرائب.

ولأن معظم الممولين فى مصر لا يمسكون دفاتر منتظمة ، فقد أخفق نظام الفحص بالعينة لجميع إقرارات الممولين عن تحقيق غايته، لذلك تدخل المشرع بالقانون رقم 53 لسنة 2005 بقصر الفحص بالعينة على الإقرارات المؤيدة بدفاتر وحسابات منتظمة ، أما باقى الممولين ممن لا يمسكون دفاتر منتظمة ، أو لا يقدمون إقرارات فإن المصلحة تفحصهم جميعاً حالة حالة ، دون الاعتماد على العينة.

5- السماح بمد أجل الإقرار بناءً على طلب الممول ، ومنحه فرصة تعديل إقراره الخاطىء طواعية دون عقاب ، طالما تم التصحيح فى موعد لايتجاوز الثلاثين يوماً من الموعد القانونى لتقديم الإقرار.

6- إلغاء نظام الإضافة الذى أوجب على الممول آداء مبالغ إضافية على قيمة تعاملاتهم ، تحت حساب الضريبة ، وذلك بالنسبة لمعاملاتهم مع جهات معينة يقررها القانون الحالى .

ثم تبين بالتطبيق العملى أن نظام الإضافة يفيد المصلحة فى جمع البيانات اللازمة لفحص الممولين ، لذا جاء القانون رقم لسنة 2012 بالنص على عودة نظام الإضافة .

ولم تلق هذه العودة ترحيباً من قطاع الأعمال لما يترتب على تطبيق هذا النظام من تشوهات اقتصادية تضر بالمنافسة ومستوى الأسعار بين الممولين الذين يخضعون لهذا النظام وبين من لا يخضعون له ، الأمر الذى جعل المشرع بالتدخل عام 2014 ليعدل نظام الإضافة فيجعله قاصراً على تدفق المعلومات دون أن يحمل الخاضعين له أعباءً مالية.

7- عدم جواز إعادة فحص الممول لأمور خضعت للفحص مسبقاً ، ما لم تستجد حقائق جوهرية تجعل إعادة الفحص لازمة.

8-التأكيد على حيادية لجان الطعن ، من خلال استقلالها مالياً وإدارياً عن مصلحة الضرائب ، ونقل تبعيتها إلى وزارة المالية ، وإسناد رئاستها لغير العاملين بالمصلحة ، وإعادة تشكيل عضويتها لينضم إلى الموظفين الحكوميين أعضاء من النقابات التجارية والاتحادات الصناعية .

9- معاونة الممول على اتخاذ القرار الاقتصادى الصحيح ، عن طريق استشارته مصلحة الضرائب فى المعاملة الضريبية التى تتقرر فى حالة إبرامه معاملة تجارية ، وإلزام مصلحة الضرائب بتقديم هذه المشورة من خلال إصدار قرار بهذه المعاملة ، تلتزم به المصلحة ، ما لم يتكشف لها بعد إصدار هذا القرار وجود عناصر أخرى للمعاملة لم تعرض على المصلحة قبل إصداره .

10-إنشاء مجلس أعلى للضرائب تكون له الشخصية الاعتبارية ، ويتبع رئيس مجلس الوزراء ، يختص بضمان حقوق الممولين ، ومعاونتهم على الحصول على هذه الحقوق .

11-تقرير نظام أو أكثر لإثابة العاملين بمصلحة الضرائب ، يصدره وزير المالية ، بعد العرض على رئيس مجلس الوزراء ، ويجوز للوزير إقرار مبالغ لمساندة صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهم ، ومن أحيل ، أو يحال منهم إلى التقاعد وأسرهم ، حفزاً للعاملين بمصلحة الضرائب على بذل الجهد بأمانة ، و صوناً لهم بعد التقاعد.

خصائص الضريبة على الدخل

تتسم الضريبة على الدخل بعدد من الخصائص التى راعاها القانون ، وهذه الخصائص هى :

1- ضريبة مباشرة

تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة ، لأن الممول الخاضع للضريبة يمكن تحديده مسبقاً ، وإلزامه بآدائها مباشرة ، أو لأن الضريبة تفرض على واقعة تحقق الدخل أو الحصول عليه قبل استعماله .

فالممول إما أن يكون شخصاً طبيعياً موظفاً أو عاملاً يحصل على مرتب أو أجر ، أو تاجراً أو صانعاً أو مهنياً يحقق من نشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى ربحاً أو إيراداً ، أو أن يكون شخصاً اعتبارياً يزاول نشاطاً مما يخضع للضريبة .

وهؤلاء الممولون يسهل تحديدهم ، إما بطريق مباشر ، من خلال حصرهم على الطبيعة ، أى التعرف على ما يزاولونه من نشاط فى السوق ، أو بطريق غير مباشر ، من خلال تكليف من يتعامل معهم بالإبلاغ عنهم ، أو حجز الضريبة على الدخل الذى يتقاضونه منهم ، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، مما يساعد فى الكشف على هويتهم ، وإلزامهم بأحكام القانون.

وتفرض الضريبة فى تاريخ تحقق الدخل أو الحصول عليه ، إذ يكفى لخضوع إيرادات المرتبات والنشاط التجارى والصناعى أن يكون الدخل مستحقاً للممول دون أن يحصل عليه بالفعل ، بينما لا تفرض الضريبة على إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية إلا على ما يقبضه الممول فعلاً من هذه الإيرادات.

2- تفرض على الدخل الصافى بصفة أساسية

إن الوعاء الأساسى الذى تحتسب عليه الضريبة هو الدخل الصافى ، أى الربح أو الإيراد الصافى بعد استبعاد التكاليف من الربح أو الدخل الإجمالى . ويبدو ذلك واضحاً فى الأرباح أو الإيرادات الصافية التى تكون وعاء الضريبة على دخل النشاط التجارى والصناعى والمهنى والعقارى ، وعلى المرتبات .

ومع ذلك فإن المشرع لا يسمح بخصم كافة التكاليف أو النفقات من الدخل أو الربح الإجمالى وصولاً للربح الصافى ، وإنما يحدد التكاليف التى يسمح بخصمها ، وهى التى تتعلق غالباً بتوليد الدخل أو الإيراد الخاضع

للضريبة ، فلا يسمح بخصم التكاليف والنفقات الشخصية التى تعد استعمالاً للدخل لا عبئاً عليه .

وفى بعض الحالات لا يجيز المشرع خصم كافة التكاليف ولو كانت متعلقة بالدخل أو الإيراد الخاضع للضريبة ، وذلك لاعتبارات يقدرها المشرع ، كأن يحدد نسبة المبالغ التى تخصم من ضريبة المرتبات ويتحملها الممول من تأمينات ومعاشات ، أو فوائد القروض التى يصرح بخصمها من وعاء الضريبة على النشاط التجارى والصناعى .

ومع ذلك ، لا يقتصر وعاء الضريبة على الدخل الصافى ، بل يخضع المشرع للضريبة فى حالات استثنائية صوراً أخرى من الإيراد لا تتعلق بالدخل ، كما هو الحال فى فرض الضريبة على التصرفات العقارية التى تمثل ضريبة على رأس المال لا الدخل .

كما يقرر فى حالات أخرى فرض الضريبة على الدخل الإجمالى دون السماح بخصم أية تكاليف ، وخاصة عندما يتعذر تحديد هذه التكاليف ، أو يمكن تحديدها ولكن بصعوبة تزيد من أعباء التحصيل وتخلق منازعات مع الممولين .

ونرى ذلك فى حالات معينة فى القانون الجديد ، حين تفرض ضريبة الدخل على المبالغ الإجمالية التى يحصل عليها الممولون غير المقيمين ، أوالممولون المنتدبون من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية، أو على بعض صور إيرادات القيم المنقولة كالعوائد والإتاوات ، حيث لا يسمح فى جميع هذه الحالات بخصم أى مبالغ نظير نفقات أو تكاليف يتحملها الممول فى سبيل الحصول على الإيراد .

3- ضريبة شخصية أكثر منها عينية

الأصل أن الضريبة على الدخل تراعى الظروف الشخصية للممول ، أى تراعى طبيعة الشخص الذى يحقق الدخل ، وحالته الاجتماعية ، بحيث تزيد الضريبة وتنقص تبعاً لظروف كل ممول ، ولذا تعرف الضريبة على الدخل بأنها ضريبة شخصية .

ومن أهم الدلائل على مراعاة عناصر الشخصية فى الضريبة على الدخل المقررة بالقانون الجديد أنها تميز فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين وخصصت لكل منهما كتاباً مستقلاً ، وسمحت للشخص الطبيعى بأن يخصم من الدخل الخاضع للضريبة

مبلغ خمسة الآف جنيه تمثل الحد الأدنى اللازم لمعيشته[436] ، إذا كان الممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً أو عقارياً ، ويضاف إليها سبعة الاف جنيه أخرى تمثل إعفاء شخصياً يستفيد به ممولو الضريبة على المرتبات ليصبح إجمالى الحد الأدنى بالنسبة إليهم اثنتا عشر ألف جنيه فى السنة.

وقد أخذ المشرع فى القانون الجديد بالحد الأدنى لمراعاة ظروف الأشخاص الطبيعيين دون غيرهم من الأشخاص الاعتبارية ، باستثناء شركة الواقع المكونة من الورثة فى مال المنشأة الفردية لمورثهم ؛ حيث اعتبر كل وارث ممولاً فرداً .

ومع ذلك فإن الضريبة على الدخل تخرج عن طبيعتها الشخصية وتصبح ضريبة عينية ، حين تفرض على الدخل أو الإيراد دون مراعاة لشخص صاحبه . ومن الأمثلة على ذلك فرض الضريبة على الدخل الإجمالى من العمولة والسمسرة العارضة ، وبعض إيرادات القيم المنقولة كعوائد السندات ، أو التى يحصل عليها غير المقيمين كالإتاوات ومقابل الخدمات.

4- ضريبة سنوية :تحسب ضريبة الدخل على أساس سنوى ، أى أن وعاءها يتحدد على أساس مجموع ما يحققه الممول من دخل صاف فى نهاية السنة ، التى اعتبرها القانون هى الفترة الضريبية . وذلك حتى يمكن تبيان نتيجة أعمال الممول خلال فترة مالية معقولة لما ينفقه من تكاليف ، وما يحصله من إيراد ، فلا يخضع للضريبة إلا الربح أو الدخل الصافى بعد استبعاد النفقات والتكاليف .

ولم يكن مناسباً أن يحاسب التاجر أو الصانع أو المهنى عن كل صفقة يبرمها أو معاملة ينجزها ، لصعوبة معرفة ما يمكن أن يحققه من كسب أو خسارة فى نهاية العام ، لذا كان من العدل أن ننتظر هذه المدة حتى تحدد الضريبة بصورة أكثر عدلاً .

بيد أنه فى بعض الحالات يضطر المشرع إلى الخروج عن مبدأ سنوية الضريبة لاعتبارات عملية ، فيفرض الضريبة على كل دخل يحققه الممول من أنواع معينة ، تقتضى طبيعتها أن لا نؤجل حسابها لنهاية العام ، كفائدة قرض ، أو ريع إتاوة ، طالما أن المشرع يفرض الضريبة على إجمالى هذه المبالغ دون خصم لأى تكاليف أو نفقات تتعلق بها .

---

[436] ارتفع هذا الحد إلى 6500 جنيه بالقرار بقانون رقم 96 لسنة 2015.

كما يعمد المشرع إلى تخفيف تحصيل الضريبة على فئة معينة من الممولين هم أصحاب المرتبات ، فيقرر تحصيل الضريبة شهرياً عن كل مبلغ يتقاضونه عن مدة شهر ، ثم يتيح إجراء تسوية سنوية لتحديد الضريبة المستحقة عن المرتب سنوياً .

5- ضريبة عامة ربطاًً وتحصيلاًً

تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب العامة التتنفرض بقانون، ويكون نطاق تطبيقها جميع أنحاء البلاد . ومن ثم يقوم بالإشراف الفنى والإدارى على ربطها وتحصيلها مصلحة حكومية مركزية ، هى مصلحة الضرائب العامة ، تتبع وزارة المالية ، ومقرها مدينة القاهرة ، وتتبعها مباشرة مكاتب (مأموريات) ضريبية موزعة على مستوى الجمهورية ، تختص بالربط والتحصيل الضريبى .

وتؤول حصيلة هذه الضريبة إلى الخزانة العامة ، ولم يخصص القانون نسبة منها لحساب الإدارات المحلية كما كان يقرر القانون السابق.

التعديلات المتلاحقة للقانون

تعرض هذا القانون لتعديلات عدة ، بسبب مطالبات الممولين لتحقيق العدالة الضريبية بعد 25 يناير 2011 ، ولحاجة الدولة إلى إيرادات ضريبية إضافية للحد من عجز الموازنة العامة للدولة . وكان من أهم هذه التعديلات ما صدر بشأنها القرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 ،والقانون رقم 11 لسنة 2013 ، والقرار بقانون رقم 53 لسنة2014 ، والقرار بقانون رقم 96 لسنة 2015.

تقسيمات القانون

أحسن المشرع المصرى حين سار على النهج الفرنسى بأن جعل فى القانون رقم 91 لسنة 2005 لكل من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين كتابا مستقلاً ، ولكن جعل الضريبة على النشاط التجارى والصناعى التى تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين بمثابة الشريعة العامة التى يرجع إليها فى تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال عند غياب النص الخاص بوعاء الضريبة على الشركات .

ولقد أتى قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم 91 لسنة 2005 بتقسيم مغاير لما سارت عليه قوانين الضرائب على الدخل السابقة عليه ،

وآخرها قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 الذى قسم إلى ثلاثة كتب ، خصص الكتاب الأول للضريبة على الأشخاص الطبيعيين وما فى حكمها ، والكتاب الثانى للضريبة على أرباح شركات الأموال ، والكتاب الثالث للأحكام العامة .

وجاء القانون رقم 91 لسنة 2005 بتقسيم مختلف عن سابقه، حيث قسم إلى ثمانية كتب ، على النحو التالى :

الكتاب الأول : أحكام عامة.

الكتاب الثانى :الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

الكتاب الثالث : الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الكتاب الرابع : الضريبة المستقطعة من المنبع.

الكتاب الخامس : الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة.

الكتاب السادس : التزامات الممولين وغيرهم .

الكتاب السابع : العقوبات .

الكتاب الثامن : أحكام ختامية.

خطة الدراسة

ولما تقدم ؛ فإننا نفضل أن نتناول بالدراسة هذا القانون بناءً على التقسيم العلمى الذى يهتم بترتيب الأحكام ترتيباً منطقياً يمنع أن تسبق أحكام غيرها فى التطبيق ، ويعمل على ربط الأحكام التى تكمل بعضها ، ويمنع تعارضها .

ومن ثم فإننا نقسم هذه الدراسة إلى الأبواب الثلاثة الآتية

الباب الأول: نطاق الضريبة.

الباب الثانى : وعاء الضريبة.

الباب الثالث : ربط الضريبة وتحصيلها.

الباب الأول
نطاق الضريبة

أبعاد نطاق الضريبة

للضريبة علي الدخل، كغيرها من الضرائب نطاق زمني، ونطاق مكاني، وآخر شخصي. وقد بينت ذلك المواد من (2) إلي (5) من القانون رقم 91 لسنة 2005.

ولبيان ذلك نقسم هذا الباب إلى فصول ثلاثة على النحو التالى :

الفصل الأول

النطاق الزمنى

نصت المادة (5) من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أن " الفترة الضريبية هى السنة المالية التى تبدأ من أول يناير وتنتهى فى 31 ديسمبر من كل عام ، أو أى فترة مدتها إثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة .

ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على إثنى عشر شهراً . وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة ".

كما نصت المادة رقم (6) من القانون رقم 91 لسنة 2005 علي أن "تفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر ".

ويتضح من ذلك أن الضريبة علي الدخل هى ضريبة سنوية، حيث يحاسب الممول ضريبيا علي صافي دخله المتحقق خلال السنة، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقيق الدخل الخاضع لهذه الضريبة في أول يناير من كل سنة0

وتسري هذه القواعد سواء كان الممول يعمل في نشاط خاضع للضريبة طوال السنة ، أو كان يزاوله بحكم طبيعته وظروفه بعض شهور السنة دون البعض الآخر، وذلك بالنسبة للأنشطة الموسمية مثل تجارة المحاصيل الزراعية ، أو في النشاط السياحي خلال فترات معينة من السنة[437]، إذ يجب الانتظار حتى تنتهي السنة المالية حتى يتحدد دين الضريبة[438] رغم

---

[437] د0 زكريا محمد بيومي: قانون الضرائب علي الدخل، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 530.

[438] رأي مجلس الدولة (الفتوى رقم 236 فى 1955/7/4) أن الإيراد الناتج عن النشاط الموسمي يعتبر إيرادا سنويا، وهذا الأصل العام ينطبق علي ممثلي الفرق الأجنبية التي ترد إلي مصر، ولذلك فإن أفراد الفرق التمثيلية الأجنبية الذين يعتبرون أجانب غير مقيمين يحاسبون عن إيرادهم الناتج في خلال مدة أقامتهم باعتباره الإيراد السنوي، فيخصم منه حد الإعفاء كاملا، والخصم المقرر للأعباء العائلية، إلا إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن الفرق المذكورة قد باشرت نشاطا آخر في أية جهة أخري خلال السنة فيكون الخصم للإعفاء من الأعباء العائلية بنسبة مدة نشاطهم في مصر. وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي في تعليماتها التفسيرية رقم 2 الصادرة في 1956/2/6، ثم رأت في تعليماتها التفسيرية رقم 4 الصادرة في 1956/3/31 تعميم هذا الرأي علي كافة الأجانب غير المقيمين أو المتوطنين الذين يباشرون

أن الواقع قد يثبت أن ما يحصل عليه الممول من إيرادات هو نتاج عدد معين من الشهور أقل من السنة. ما لم يقرر القانون محاسبة إيراد معين فور تحققه دون انتظار لمدة السنة نظراً لطبيعته الخاصة كإيرادات القيم المنقولة من عوائد السندات وفوائد الديون مثلا، أو إيرادات العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة التي نص القانون علي أداء الضريبة عنها فور تحققها0

ويرجع مبدأ السنوية إلى العرف المحاسبي الذى جرى على أن تعد المنشآت حساباتها الختامية وميزانياتها كل فترة مالية، حتي يتم معرفة نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة، في ضوء ما تعارف عليه المحاسبون من مباديء وما يتبعونه من سياسات وفروض، ثم تحديد مركزها المالي في نهاية الفترة أو السنة المالية([439])0وقد اضطر المحاسبون أمام اعتبارات إدارية وقانونية وغيرها إلي تقسيم حياة المشروع إلي فترات زمنية متساوية كل فترة لا تقل عن اثني عشر شهرا.

والأصل أن يكون للمنشأة حرية اختيار تاريخ بدء وانتهاء سنتها المالية وفقا لطبيعة نشاطها، سواء اتخذت السنة الميلادية أو السنة المتداخلة تعبيرا عن سنتها المالية، وبحيث لا تقل عن فترة الإثني عشر شهرا. ومقتضي ذلك يجب الانتظار حتي نهاية هذه الفترة لمعرفة ما إذا كانت هناك أرباح تحققت أم لا[440].

ومع ذلك فإن الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة محل نقد لدي بعض الكتاب ([441]) ، علي أساس أنه يؤدي إلي بعض المفارقات التي تحمل آثاراً غير مرغوب فيها عند التطبيق السليم للقانون الضريبي، ومنها تحميل بعض الإيرادات التـي تحصل عليها المنشأة خلال السنة بعبء ضريبي أكبر نسبيا

نشاطا أو عملا لفترة أو فترات موقوته من السنة أمثال العلماء الأجانب والباحثين الزائرين للبلاد بقصد إجراء دراسات أو بحوث ثقافية وعلمية، والفنيين والخبراء الأجانب الذين يحضرون إلي مصر لفترة موقوتة من السنة ويؤدون خدمات أو استشارات أو بحوث فنية مقابل أتعاب معينة، والأطباء الأجانب الزائرين الذين يباشرون نشاطا مهنيا عابرا أثناء إقامتهم بمصر ويتقاضون لقاء ذلك مكافآت أو أتعاب أو أي نوع من الإثابة0

[439] د0 عيسي أبو طبل: المحاسبة الضريبية، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987، ص 20.

[440] د0 السيد عبد المولي، ص 163 – ص 164.

([441]) د0 علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1977، ص 396 – ص 400

مما تتحمله الإيرادات الدورية الأخري التي تكون ثابتة المقدار سنويا، كما يمكن أن يؤدي الأخذ بمبدأ السنوية إلي التفاوت في مقدار الأعباء الضريبية نتيجة اتباع مبدأ سنوية الربط، علي الرغم من تساوي متوسط الدخل، مما يعتبر مجافيا للعدالة الضريبية0

ويرد آخرون ([442])، علي هذا النقد بأن تحديد الفترة المحاسبية بسنة معينة تحديدا حكميا تمليه اعتبارات جديرة بالاهتمام، منها ترك الفترة الزمنية الكافية للمنشأة لتبيان مركزها المالي ربحا كان أم خسارة، وحتي تتعرف علي حقيقة موقفها الضريبي، فضلا عن أنه قد لا يكون مرجع التفاوت في الأعباء العائلية أية علاقة بمبدأ السنوية0

ومهما يكن من أمر هذا الجدل فإن التشريعات الضريبية المقارنة تأخذ كالتشريع المصري بمبدأ سنوية الضريبة([443]).

وبذلك يكون الأصل العام فى فرض الضريبة أن تكون عن مدة سنة ، سواء كانت سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهى بنهاية ديسمبر من كل عام ، أم سنة مالية متداخلة [444]تكون فى مجموعها إثنى عشر شهراً . إلا أنه يمكن التجاوز عن فترة السنة فيحاسب الممول عن فترة تزيد أو تقل عن سنة فى حالات معينة ، كما قد يتطلب الأمر أن يؤجل استحقاق الضريبة حتى تنتهى السنة إذا حدث عارض للممول تطلب ذلك .

ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً :حالات الاستثناء من المحاسبة السنوية :

([442]) *W.A. Steger: on the theoretical equity of an averaging concept for income tax purposes, TAX. Law Review, 1958, P. 13.*

مثبت في مؤلف د0 علي عباس عياد، ص 298

([443]) لمزيد من التفاصيل انظر مؤلفنا: النظام الضريبي للاستثمارات البترولية والتعدينية، مرجع سابق ذكره، ص 161 – ص 162

([444]) قضت محكمة النقض فى الطعن رقم 1403 لسنة 25ق جلسة 11 ديسمبر1974 بأن " مؤدى نص المادة 38 ق 14 لسنة 1939 أن السنة المالية فى الأصل تتمشى مع السنة التقويمية ، وأن المشرع اعتد بنظام السنوات المتداخلة رعاية منه لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية عن السنة التقويمية مما مفاده أن تحديد بدء السنة المتداخلة متروك لمحض تقدير الممول طبقاً للظروف التى تمليها عليه طبيعة العمل الذى يزاوله . فلا يسوغ لمصلحة الضرائب أن تعدل فى بداية السنة المتداخلة التى عومل الممول على مقتضاها طبقاً للظروف التى تمليها عليه طبيعة الذى يزاوله".

لا يمكن الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة في جميع الحالات والظروف، بل أن هناك من المبررات التي قد تضطر المنشأة إلي الخروج عن هذا المبدأ ([445])،وتحديد الفترة المحاسبية لها علي أساس يزيد أو يقل عن مدة الإثني عشر شهراً، لذا أجازت الفقرة الثانية من المادة (5) من القانون أن يتم حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على إثنى عشر شهراً ، تاركاً للائحة التنفيذية أن تحدد إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة .

كما أقر القضاء السماح بالمحاسبة عن فترة تقل أو تزيد عن سنة ، فلم يقصره على الحالات التى نص عليها القانون ، وإنما أجازه عندما تتطلب الاعتبارات ذلك . فقد قضى ([446]) بأن " الأصل هو محاسبة المنشأة على ربح سنة كاملة ، سواء كانت هذه القاعدة التى يجب اتباعها فى الأحوال العادية يرد علبها استثناءات نص على بعضها القانون ، كما دعت إلى بعضها الآخر ضرورات التطبيق العملى ، ومن ذلك حالة ما إذا بدأت المنشأة نشاطها خلال السنة ، فيجوز لها أن تتخذ سنة حسابية تزيد أو تقل عن اثنى عشر شهراً ، حتى تصل إلى مبدأ السنة الحسابية التى تريد اتباعها ".ورأت مصلحة الضرائب أنه [447] مادامت طبيعة النشاط الذى تزاوله المنشأة ، أوظروف عملها موسمية ، تستدعى أن تكون سنتها متداخلة ، فلا مناص فى هذه الحالة من الربط على أساس هذه السنة المتداخلة . يستوى فى ذلك أن تكون المنشأة قد قدمت إقراراً يستند إلى حسابات منتظمة أم بنى هذا الإقرار على التقدير.

([445]) اتفق الفقهاء علي الاستثناءات التي أوردها المشرع وهي التوقف عن النشاط والتنازل عن كل أو بعض المنشأة والعمولة أو السمسرة العارضة، ولكنهم اختلفوا في مدي جواز الاستثناء من مبدأ السنوية لاعتبارات عملية، فبينما رفض البعض هذه الاستثناءات بحجة أن الاستثناءات التشريعية وردت في القانون الضريبي علي سبيل الحصر، بينما يري آخرون وبحق أن المادة 26 من القانون القديم التي نصت علي قاعدة سنوية الضريبة لم تورد إلا مجرد تقرير القاعدة العامة التي يجب إتباعها في الظروف العادية أما في الظروف الاستثنائية فليس ما يمنع من الخروج علي هذه القاعدة0 راجع: د0 عاطف صدقي، ص 205 – ص 206

([446]) نقض رقم 879 لسنة 22 ق جلسة 11/10/ 1971، ورقم 157 لسنة 25 ق جلسة 1974/1/16، والطعن رقم 1043 لسنة 25 ق جلسة 12/11/ 1974 ، والطعن رقم 1166 لسنة 49 ق جلسة 4/12/ 1982.

[447] تعليمات تفسيرية رقم 1 للمادة 38 من القانون رقم 14 لسنة 1939.

وقد بينت المادة (6) من اللائحة التنفيذية للقانون ([448]) الحالات التى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثنى عشر شهراً ، والحالات التى يجوز أن تحسب الضريبة عن فترة تزيد عن اثنى عشر شهراً .

ويضاف إلى هذه الحالات ما قرره المشرع بنصوص خاصة تتطلب المحاسبة عن فترة تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً لاعتبارات تتعلق بطبيعة النشاط :العقود طويلة المدة ، والعمولة والسمسرة العارضة .

وذلك على النحو التالى :

أولاً :الحالات التى تقل فيها المحاسبة عن اثنى عشر شهراً

1 – بدء نشاط المنشأة خلال السنة

قد تبدأ المنشأة نشاطها خلال السنة الميلادية (وليكن أول أبريل مثلا)، وفي هذه الحالة تكون الفترة المحاسبية الأولي للمنشأة أقل من سنة، وذلك إذا اعتبرت المنشأة أن سنتها المالية العادية تنتهي في نهاية ديسمبر من كل عام، حيث يكون إجمالي الفترة المالية الأولي هنا أقل من سنة (تسعة أشهر مثلاً).

ولذلك أجازت اللائحة التنفيذية للقانون أن يحاسب الممول عن الفترة الأولى ، أى التى تحسب من بداية مزاولة الممول للنشاط ، سواء انتهت هذه الفترة فى نهاية السنة الميلادية ،أو فى تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته الضريبية.

2- وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة

قد يتوفى الممول أو يغادر البلاد مغادرة نهائية قبل انتهاء السنة مما يتطلب التعجيل بتحديد دين الضريبة عن الدخل المحقق عن فترة أقل من سنة، وذلك مراعاة لحقوق الورثة الذين ليس لهم حق في تركة المتوفى إلا بعد سداد ديونه، والضرائب إحدى هذه الديون، أو حماية لمصلحة الخزانة العامة في تحصيل دين الضريبة قبل أن يتعذر ذلك إذا ما انقطعت إقامة الممول في مصر.

ولذلك فقد أوردت الفقرة الأخيرة من المادة (5) من القانون ثلاث استثناءات علي مبدأ السنوية هى : حالة وفاة الممول، أو انقطاع إقامته بمصر أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

([448]) صدرت اللائحة التنفيذية بموجب قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 بتاريخ 2005/12/27. وقد عدلت هذه اللائحة أكثر من مرة، كان آخرها بقرار وزير المالية رقم 172 لسنة 2015 بتاريخ 2015/4/6.

أ – وفاة الممول

إذا توفي الممول قبل انقضاء السنة الميلادية، فإن دين الضريبة يتحدد بمقدار صافي الدخل الذي يتحقق من أول يناير حتي تاريخ الوفاة، ذلك لأن الوفاة تخلق استحالة مادية من شأنها توقف حصول الممول علي الإيراد اعتبارا من تاريخ وفاته، مما يقتضي محاسبته حتي تاريخ الوفاة0 علي أنه يلتزم الورثة بأداء الضريبة المستحقة علي هذا الإيراد من مال تركة الممول المتوفي، باعتبار الضريبة دينا علي التركة، حيث أنه "لا تركة إلا بعد سداد الدين"0

وليس لورثة المتوفي الطعن في التزامهم بأداء الضريبة من تركته بحجة عدم إخطار الممول بها قبل وفاته، ذلك لأن إخطار المورث بربط الضريبة لا علاقة له بنشوء دين الضريبة الذي يستحق بوفاته[449]، ويلزم الورثة بأدائها من مال تركته إعمالا لنص المادة 83 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

ب – انقطاع الإقامة

كما تستحق الضريبة بانقطاع إقامة الممول في مصر قبل انتهاء السنة المالية، كأن يهاجر المصري إلي الخارج هجرة دائمة، أو يغادر الأجنبي المقيم مصر مغادرة نهائية، وفي هذه الحالة ليس من المنطقي أن ننتظر حتى نهاية السنة المالية لتحديد دين الضريبة وربط الضريبة وتحصيلها منه، إذ يخلق انقطاع الإقامة حائلا دون متابعته لإجراءات الضريبة من ناحية، وصعوبة في تحصيل الضريبة من ناحية أخري0

ويتحدد دين الضريبة في هذه الحالة علي أساس صافي الإيراد الخاضع للضريبة الذي حققه الممول من أول يناير حتى تاريخ انقطاع الإقامة0 وقد ألزمت المادة (83) من القانون رقم 91 لسنة 2005 الممول الذي تنقطع إقامته بجمهورية مصر العربية أن يقدم إقراراً يبين فيه إيراداته وتكاليفه وصافي الأرباح والخسائر من مختلف المصادر، وذلك قبل انقطاع إقامته بستين يوما علي الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجيء عن إرادته0

وقد اتبع المشرع نهج القانون السابق، حين نص علي أنه تستحق الضريبة بانقطاع إقامة الممول في مصر، بدلا من نص المادة 97 من القانون رقم 157 لسنة 1981 قبل تعديله والتي كانت تنص علي استحقاق الضريبة بانقطاع توطن الأجنبي في مصر، مما أثار النقد، حيث فرق بين

---

(449) الطعن بالنقض رقم 186 لسنة 26 ق، جلسة 1974/1/9.

الأجنبي الذي يغادر البلاد مغادرة نهائية وبين المهاجر المصري، رغم أن القانون قد ساوي في المعاملة الضريبية بينهما، ومن ثم فإن إعمال النص الحالي قد ألغي هذه التفرقة، وأصبح الممول سواء كان مصريا أو أجنبيا يكون ملتزما بأداء الضريبة عن الفترة من أول يناير حتى تاريخ انقطاع إقامته، دون انتظار لانتهاء السنة المالية.

ولكن يعاب علي هذا النص [450] أنه يفتقد القوة الإلزامية التي تضمن التزام المغادر بتقديم الإقرار وأداء الضريبة0

جـ - التوقف أو التنازل عن مزاولة النشاط

قد تضطر المنشأة إلي التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة للغير خلال السنة المالية مما يوجب عليها أن تقفل حساباتها المالية، وتعد إقرارها الضريبي حتي تاريخ التوقف أو التنازل، وفي هذه الحالة تكون الفترة الضريبية أقل من اثني عشر شهرا0

وقد أضاف المشرع بالقانون الجديد استثناء ثالثاً على تطبيق مبدأ السنوية ،بأن قرر محاسبة الممول عن فترة أقل من سنة فى حالة توقف الممول توقفاً كلياً عن مزاولة النشاط . ومن أمثلة ذلك أن يصفى الممول منشأته ويغلقها ، ولا يزاول عملاً مما يخضع للضريبة ، مما يبرر محاسبته عن الفترة التى زاول فيها النشاط دون انتظار لنهاية السنة .

ولذلك فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة (83) بأن يقدم الممول الذى يتوقف عن مزاولة نشاطه توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبى خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

والمشرع فى هذا الاستثناء يقصد الممول الذى لم يعد له نشاط يخضع للضريبة ، أما من يتوقف كلياً عن مزاولة بعض أنشطته ، ويظل يعمل فى أنشطة أخرى تخضع للضريبة تتطلب أن يقدم عنها إقراراً سنوياً ، فالممول الذى يمتلك مستشفى وله عيادة خاصة ، وقد توقف نهائياً عن مزاولة النشاط بالمستشفى بتصفيتها ونقل ملكيتها لغيره لا ينطبق عليه هذا الاستثناء طالما أنه لا زال يعمل فى عيادته دون أن يتوقف عنها ، إذ أنه يجب أن يفسر النشاط الذى يتوقف عنه كلياً بجميع أنشطته الخاضعة للضريبة ، و إلا كان القول بغير ذلك يعنى أن المشرع يأخذ بفرض الضريبة النوعية على كل

---

[450] د0 عيسي أبو طبل: الضريبة العامة علي الدخل، وعاؤها وأسس تحديده، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1985، ص 20، ص 21.

نشاط على حدة ، وهذا غير صحيح ، إذ أن الثابت أن الضريبة على الدخل تفرض على مجموع صافى الدخل من جميع مصادره خلال السنة .

د- التنازل عن المنشأة

اعتبرت اللائحة التنفيذية التنازل عن المنشأة سبباً لمحاسبة الممول عن فترة مالية أقل من سنة تبدأ من تاريخ السنة المالية التى تنازل فيها إلى تاريخ التنازل ، إذا كان هذا التنازل قد تم قبل نهاية السنة المالية .

بيد أن هذا الحكم فى رأينا يسرى عندما يكون للممول منشأة وحيدة تنازله عنها ، أما إذا كانت له عدة منشآت فإن تنازله عن أحدها أو بعضها لا يبرر تعجيل محاسبة الممول ، وإنما يتعين الانتظار إلى نهاية السنة حتى يمكن التحقق من صافى إيراداته الإجمالية .

3- إمساك الحسابات المنتظمة

يؤدى تغيير الممول لنظامه المحاسبى ، بإمساكه حسابات منتظمة لضبط معاملاته ، بدلاً من نظام المحاسبة العرفى الذى يتبعه ، إلى ضرورة وقف حساب الضريبة الناتج عن هذا النظام العرفى ، وتحديد دين الضريبة من بداية السنة المالية التى تغير فيها نظام المحاسبة إلى اليوم السابق عن تاريخ التغيير ولو كان قبل انتهاء فترة الإثنى عشر شهراً التى يحاسب الممول عنها عادة .وتبدأ محاسبته عن الفترة المتبقية من هذه السنة على أساس الحسابات المنتظمة من تاريخ إمساك الحسابات المنتظمة إلى نهاية المدة الباقية من الإثنى عشر شهراً .

4 – رغبة المنشأة في تعديل سنتها المالية

يمكن أن ترغب المنشأة لسبب أو لآخر في تعديل سنتها المالية، فيما لو كانت هذه المنشات تتخذ من السنة التقويمية أو الميلادية سنة ضريبية لها، ثم ارتأت أن تعدل هذا الأساس بأخذ سنة مالية تبدأ في يوليو، وفي هذه الحالـة يجوز أن تتم المحاسبة الضريبية عن الفترة من بداية السنة التقويمية حتي نهاية شهر يونيو السابق علي تعديل السنة الضريبية.

وإذا تغيرت صفة المنشأة من شركة إلي منشأة فردية مثلا خلال احدي السنوات وجب تغيير سنتها المالية وإلا تعذر ربط الضريبة وتوجيهها إلي من هي مستحقة عليه وذلك بسبب تغيير الأشخاص وتغيير حدود الإعفاء القانوني وغير ذلك من الظروف[451].

---

[451] د0 دلاور علي، د0 محمد حمدي النشار: ص 162.

ثانياً :الحالات التى تزيد فيها المحاسبة عن سنة

أجازت اللائحة التنفيذية للقانون أن يتم المحاسبة عن فترة ضريبية تزيد عن سنة فى الحالات الآتية :

1- إقفال الحسابات فى تاريخ معين تنفيذاً للنظام الأساسى أو العقد :

يجوز أن يحاسب الشخص الاعتبارى عن فترة ضريبية تزيد عن سنة ، وذلك لمرة واحدة ، هى السنة المالية الأولى له ، التى يتبين منها أن نظامه الأساسى أو عقد الشركة ينص على أن السنة المالية تنتهى فى تاريخ لاحق على انتهاء فترة الإثنى عشر شهراً اللازمة للمحاسبة الضريبية بوجه عام .

ومن ذلك أن يتضمن العقد الشركة أن السنة المالية الأولى لها تنتهى بعد أربعة عشر شهراً مثلاً ، ومن ثم فإنه يجوز نفاذاً لهذا النص أن تحاسب الشركة عن فترة أربعة عشر شهراً ، أى بما يزيد عن سنة ، وذلك فقط بالنسبة للفترة المالية الأولى .

واشترطت اللائحة للمحاسبة فى هذه الحالة عن مدة تزيد عن سنة أن يكون الممول شخصاً اعتبارياً(شركة أشخاص أو أموال ، هيئة عامة ، جمعية ...)، وأن يتضمن نظامه الأساسي أو العقد تحديداً لسنته المالية الأولى بما يزيد عن فترة اثني عشر شهراً.

2- تعديل نهاية السنة المالية

الأصل فى السنة المالية للمنشأة أن تكون متمشية مع السنة التقويمية ، و لكن رعاية لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية عن السنة التقويمية إعتبر الشارع نظام السنوات المتداخلة و جعل تحديد الضريبة على أساس الربح الذى تكشف عنه الميزانية الختامية في كل سنة مقدرا في ذلك أن النشاط الذى تزاوله المنشأة طوال السنة يظل يتردد بين الكسب و الخسارة إلى أن يتحدد في نهايتها [452].

وإذا ارتأى الممول تعديل نهاية سنته المالية ، بحيث يترتب على هذا التعديل مد أجل السنة المالية الأولى بعد التعديل لأكثر من اثني عشر شهراً ، جاز محاسبة الممول عن هذه الفترة بما يزيد عن إثنى عشر شهراً ،وهنا فرقت اللائحة التنفيذية بين حالتين :

---

[452] الطعن رقم 216 لسنة29 ق جلسة 5/ 2/1964.

الحالة الأولى : إذا كان النظام الأساسى أو عقد الشركة بالنسبة للشخص الاعتبارى تلزمه بأن يقفل حساباته عند تاريخ معين ، وأن هذا التاريخ فى السنة الأولى يزيد على اثنى عشر شهراً ، ولهذا الاعتبار يسمح للشخص الاعتبارى بأن تزيد سنته المالية الأولى على اثنى عشر شهراً أياً كانت مدة الزيادة المقررة .

وهذا السماح قاصر على الشخص الاعتبارى ، فلا تستفيد منه المنشآت الفردية ، وبشرط أن يكون امتداد السنة المالية الأولى فى حدود ما ينص عليه النظام الأساسى للشخص الاعتبارى أو عقد الشركة .

الحالة الثانية :تعديل الممول نهاية سنته المالية ، إذ قد يترتب على هذا التعديل أن تكون السنة المالية بعد التعديل تزيد على اثنى عشر شهراً ، ويمنح الممول رخصة مد السنة المالية فى هذه الحالة بشرط أن لا يترتب على تعديل السنة المالية مد أجل الفترة الأولى لأكثر من ثلاثة أشهر .

وقد جعلت المادة 7 من اللائحة التنفيذية الاستجابة لطلب الممول تغيير فترته الضريبية جوازياً للمصلحة ، ومقرونة بشروط وإجراءات يتعين إعمالها

وهذه الشروط هى :

أ- أن يكون الممول من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادتين 47، 48 من القانون . ومن ثم لا يستفيد من هذا الحكم الأشخاص الطبيعيون . ولا ندرى وجهاً لهذا التمييز لغير صالح المنشآت الفردية ، بالرغم من أن كلاً من الشخص الاعتبارى والشخص الطبيعى يخضع للضريبة ، مع أنه قد تتوافر لكل منهما نفس الأسباب التى تبرر تغيير فترته الضريبية.

ب- أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة، فإذا كان الممول لا يمسك هذه الحسابات ، أو لديه دفاتر وحسابات لا تعتبر منتظمة لأنها غير ممسوكة وفق القواعد والإجراءات النظامية للدفاتر ، فلا يجوز إجابة الممول إلى طلب تعديل أو تغيير سنته المالية.

جـ- أن تتوافر للممول الأسباب الجوهرية التى تبرر تغير الفترة المالية . ومن هذه الأسباب طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبى تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسى ، أو أن يكون طلب تعديل السنة المالية بسبب تغير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى.

د- أن تكون الفترة الضريبية اثنى عشر شهراً ، ومن ثم لا يجوز تعديل السنة المالية الأولى للممول التى تقل أو تزيد عن فترة الإثنى عشر شهراً.

فإذا توافرت هذه الشروط وجب على الممول أن يتقدم لمصلحة الضرائب بطلب تغيير الفترة الضريبية على النموذج رقم (1) طلبات ، حتى يمكن للمصلحة أن ترخص له بالتغيير .

أثر تداخل السنة الضريبية أو تعديلها

يكون سعر الضريبة ،المنصوص عليه فى المادتيـــن (8) و(49) من القانون، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة [12 شهراً] أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد على أو تقل عن 12 شهراً، وذلك دون إدخال أى تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير فى الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط.

ويرجع ذلك إلى أن الأصل فى السنة المالية للمنشأة هو أن تكون متمشية مع السنة التقويمية ، إلا أنه رعاية لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية عن السنة التقويمية إعتبر الشارع نظام السنوات المتداخلة و جعل تحديد الضريبة في الحالتين على أساس الربح الذى تكشف عنه الميزانية الختامية في نهاية كل سنة مراعيا في ذلك أن النشاط الذى تزاوله المنشأة يظل يتردد طوال السنة بين الكسب والخسارة ثم يتحدد في نهايتها [453]. و أنه من المستقر عليه قضاءً [454] أن الأرباح تتحقق - في نهاية السنة ، و تخضع بذلك كاملة و من غير تجزئة للضريبة بالسعر المقرر بمقتضى القانون النافذ فى نهاية هذه السنة ، إعمالاً لأثره الفورى على كل مركز قانونى لم يكن قد إكتمل قبل تاريخ العمل بهذا القانون.

كما أن تغيير المنشأة لسنتها المالية من سنة متداخلة إلى سنة ميلادية كاملة - أو العكس - لا يعتبر تغييراً للشكل القانونى للمنشآة أو إنهاء لنشاطها أو أنها قد بدأت نشاطاً جديداً[455].

---

[453] طعن رقم 337 لسنة 29 ق جلسة 1964/5/20، و الطعن رقم 61 لسنة 27 ق جلسة 1962/2/7.

[454] طعن رقم 115 لسنة 31 ق جلسة 1967/2/22.

[455] طعن رقم 809 لسنة 54 ق جلسة 1990/5/28.

ثالثاً : الحالات الأخرى

تضمنت نصوص القانون حالات خاصة يتعين محاسبتها دون الالتزام بمبدأ سنوية الضريبية ، نظراً لما تتسم به أنشطة معينة من طبيعة خاصة ، كعمليات المقاولات طويلة المدة ، والسمسرة العارضة :

1 – تنفيذ عمليات المقالاوت طويلة المدة

تعمل بعض شركات المقاولات في تنفيذ عمليات طويلة الأجل تستغرق أكثر من سنة مما يضطرها إلي توزيع الربح المنتظر تحقيقه علي عدد سنوات تنفيذ عقد المقاولة ، وذلك علي أساس نتيجة الجزء الذي تكون قد أنجزته من تلك العملية كل سنة، رغم أن الربح تحقق في نهاية السنة الأخيرة لعقد المقاولة ([456])0

وقد عالج المشرع المعاملة الضريبية لهذا النوع من العقود بنص صريح فى المادة رقم (21) من القانون الجديد ، نشير إليه فى موضعه.

2 – العمولة والسمسرة العارضة

تفرض الضريبة علي كل مبلغ يدفع علي سبيل العمولة أو السمسرة العارضة، دون انتظار لنهاية السنة المالية، وذلك بالنظر إلي طبيعة هذه المبالغ ولمنع التهرب من أداء الضريبة عليها0

مدى استفادة الممول الذى يحاسب عن فترة أُقل من سنة بإعفاء الحد الأدنى

يثير استثناء الممول المتوفي، أو الممول الذي تنقطع إقامته أو يتوقف كلياً عن مزاولة النشاط من تطبيق مبدأ السنوية التساؤل عن كيفية محاسبة هذه الحالات، وهل يستفيد هذا الممول بالإعفاء الكامل المقرر بالمادة (7) وقدره ستة الآف وخمسائة جنيه عن سنة كاملة، أم أنه يطبق مبدأ النسبية في الإعفاءات، بحيث لا يحصل الممول إلا علي جزء من هذه الإعفاءات يعادل نسبة المدة التي تم المحاسبة عليها فعلا؟

وقد اختلف الرأي في الإجابة علي هذا التساؤل [457]، ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين ثلاثة آراء0

([456]) لمزيد من التفصيلات راجع محمد مرسي فهمي، ص 232 – ص 237

[457] وكان هذا الجدل قد أثير فى ظل القانون السابق بصدد مناقشة مدى تمتع هؤلاء الممولين بكامل الإعفاءات العائلية أو جزء منها .راجع تفصيلا: د0 زكريا بيومي، المرجع السابق، ص 532 – ص 533.

الرأى الأول: يذهب البعض إلي أن الإعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة يكون بنسبة المدة التي يتناولها ربط الضريبة، أي أن الممول يستحق نسبة من هذا الإعفاء تعادل المدة التي يحاسب عليها0

يستند أنصار هذا الرأي إلي أن الضريبة ترتبط ارتباطاً متيناً بالمدة التي تتم المحاسبة علي أساسها، فإذا كانت المحاسبة تتم سنويا، فإنه يجب إذن أن تكون الضريبة سنوية، وإذا قامت استحالة مادية أو قوة قاهرة تؤدي إلي توقف حصول الممول علي الإيراد، كما هو الأمر في حالة الوفاة أو انقطاع الإقامة، فلا مناص من إجراء المحاسبة علي أساس ما حصل عليه الممول فعلا من إيراد حتى تاريخ نشوء احدى هاتين الحالتين، باعتباره إيرادا متعلقا بالسنة كلها0 وفيما يتعلق بالخصم المقرر لتكاليف المعيشة، فإنه لما كان الأساس في تحديدها هو نفقات المعيشة عن سنة كاملة، ومن ثم لا يفيد الممول منها في حالة الربط عن جزء من السنة إلا بنسبة مدة الربط إلي السنة[458]0

أو بعبارة أخري، يجب أن يقتصر الإعفاء علي الحد الأدني اللازم للمعيشة الذي يخص المدة التي تم الربط فيها، لأن الممول لم يتحمل من أعباء المعيشة إلا بقدر المدة التي تم الربط عنها0

الرأى الثانى: يذهب أنصار الرأى[459] المخالف إلي أن الممول المتوفى أو الذي تنقطع إقامته او الذى يتوقف نهائياً عن النشاط خلال السنة يتمتع بالإعفاء المقرر للأعباء العائلية كاملا دون أن ينتقص منه ما يقابل النسبة المتبقية من السنة، وذلك لأن القاعدة العامة هي سنوية الضريبة، وأن الاستثناء هو ربط الضريبة عن جزء من السنة، وهي وفاة الممول أو انقطاع توطنه بمصر أثناء السنة، وقد ساوي المشرع بين استحقاق الضريبة بالوفاة وانقطاع التوطن والتوقف وباستحقاقها بانتهاء السنة المالية، ولو أن المشرع

وأيضا مؤلفه: موسوعة الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين، توزيع عالم الكتب، ص 56 – ص 57.

[458] مجلس الدولة: فتوي شعبة الشئون المالية والاقتصادية في 1954/7/8، مشار إليها في المرجع السابق0

[459] من أنصار هذا الرأي: د0 شريف رمسيس تكلا: مالية الدولة، مكتبة سعيد رأفت، القاهرة، 1979، ص 262، د0 عاطف صدقي: التشريع الضريبي المصري، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 455.

كان يريد اتباع قاعدة النسبية في إعفاء هذا الحد لنص علي ذلك صراحة[460]0

الرأى الثالث: يحاول أن يوفق بين الرأيين السابقين، حيث يميل أنصاره[461]، إلي أن الأخذ بتطبيق مبدأ النسبية أو مبدأ السنوية يجب أن يتحدد وفقا لطبيعة الظروف التي أدت إلي عدم اكتمال فترة السنة، فإن كانت هذه الظروف ترجع إلي وفاة الممول فلا بأس من تقرير مبلغ الإعفاء كاملا في الأحوال التي يوجد فيها للممول ورثة أو أشخاص يتوجب عليه إعالتهم قانونا حال حياته، كما أنه يكون من العدل أن يكون الوضع كذلك في الأحوال التي ينقطع فيها توطن الأجنبي لأسباب قهرية لا دخل لإرادته في إيجادها، أما فيما عدا هذين النوعين من الظروف، فقد يكون من الأوفق تطبيق مبدأ النسبية إذا تمت محاسبة الممول عن مدة تقل عن السنة0

رأينا المختار

ومن جانبنا فإننا نميل إلي الرأي الثانى الذي يرى إعفاء الممول من مبلغ الستة الآف وخمسمائة جنيه رغم عدم مضى سنة كاملة عليه ، ذلك لأن الحد الأدنى للإعفاء المقرر بالمادة (7) والذى يخصم من مجموع صافى دخل الممول الذى يحققه الممول المقيم خلال سنة يدل على أن المشرع قد أعفى من الخضوع للضريبة صافى دخل الممول الذى لايتجاوز الستة الآف وخمسمائةجنيه فى تاريخ محاسبته ضريبياً ، وهو عادة ما تكون سنة .

---

[460] حكم محكمة القاهرة الابتدائية، فبراير 1954، مشار إليه في د0 محمود رياض عطية: ص 882 هامش (1)0 ومن أنصار هذا الرأي: د0 السيد عبد المولي: ص 315، ص 316.

[461] من أنصار هذا الرأي: د0 عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية بالإسكندرية، 1984، ص 243. وقد اعتمد مجلس الدولة إلي أسباب أخري في تأييده للرأي الذي يأخذ بمبدأي السنوية والنسبية، حيث رأت إدارة الفتوي لوزارة المالية في فتواها رقم 997 بتاريخ 1988/10/2 الملف رقم 809/1/4 أن "الضريبة العامة علي الدخل التي تستحق علي صافي الإيراد الخاضع لها تحسب بالسعر المقرر بالمادة 96 من القانون رقم 157 لسنة 1981 (قبل تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993) في حالة وفاة الممول بالرغم من أن حساب الضريبة بهذا السعر مشروط بتحقيق الإيراد الذي حصل عليهة الممول خلال السنة السابقة (مبدأ سنوية السعر)، بمعني خروج المشرع علي مبدأ النسبية فيما يتعلق باستحقاق الضريبة في حالة وفاة الممول إلا أنه وإن كان المشرع قد خرج علي مبدأ النسبية في حالة وفاة الممول يعتنقه في حالة استحقاق الضريبة بانقطاع توطن الممول إذا كان أجنبيا"0 وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي وأصدرت في 1988/12/12 تعليماتها التفسيرية رقم (1) للمادة 97 من القانون 157 لسنة 1981.

وإذا كان الممول قد توفى أو انقطعت إقامته أو توقف كلياً عن مزاولة النشاط قبل مضى فترة السنة ، وبالتالى حانت لحظة محاسبته ضريبياً فقد وجب أن لا يحرم من إعفاء الحد الأدنى دون تجزئة . وليس فى ذلك خروج عن نص المادة (7) ، لأن حساب السنة بالنسبة لهذا الممول هو الفترة من أول يناير حتى تاريخ وفاته أو انقطاع إقامته أو توقفه عن النشاط وفقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (5) من ذات القانون.

كما أن النص علي استحقاق الضريبة بالوفاة أو انقطاع إقامة الممول بمصر، أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط تعني أن الواقعة المنشئة للضريبة تتحدد في يوم الوفاة أو يوم انقطاع الإقامة، ومن ثم فإنه يطبق في هذه الحالة السعر الجاري في هذا اليوم، حتى ولو اختلف ذلك عن السعر المعمول به في نهاية السنة المالية[462].

وقد أيد هذا الرأى نص الفقرة الأخيرة من المادة (6) من اللائحة التنفيذية للقانون ، حين نصت على أنه:" ويكون سعر الضريبة المنصوص عليه فى المادتين 8، 49 من القانون ، هو الواجب التطبيق ، سواءً بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة تزيد أو تقل عن 12 شهراً ، وذلك دون إدخال أى تعديل عليه سواءً عن طريق تخفيض السعر أو زيادته ، أو تغيير فى الشرائح بتسيبها إلى فترة ممارسة النشاط".

كما نصت المادة 9 من ذات اللائحة على أنه " يكون حساب الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة ومقدارها خمسة آلاف جنيه دون تخفيض بالنسبة للممول المقيم حتى ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها...".

تطبيق الأثر الفورى للقانون الضريبى

الأصل أن لاتسرى القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ، إعمالاً للأثر الفورى للقانون، ومع ذلك فإنه يجوزللسلطة التشريعية فى غير المواد الجنائية ، ولاعتبارات من العدالة العامة تستقل هى بتقدير مبراراتها ودوافعها ([463]) ، أن تجرى تطبيق حكم قانون معين على الوقائع السابقة بنص صريح فيه. أى تطبيق القانون باثر رجعى فى أحوال خاصة.

وكانت هذه القاعدة مقررة فى الدستور المصرى – وخاصة الدستور الصادر عام 1971- بحيث لم يكن ثمة مانع يحول دون أن يصدر قانون

---

[462] د0 محمود رياض عطية، ص 882.

([463]) حكم النقض فى الطعن رقم 517 لسنة 29 ق ، جلسة 1965/3/31 ، س 16، ص 420.

الضريبة بأثر رجعى طالما توافرت الشروط الدستورية المقررة لتطبيق النص غير الجنائى بأثر رجعى [464]، إلا أن هذه القاعدة قد خرج عنها الدستوران المتعاقبان فى 2012 و2014 حيث منعاً [465]رجعية القوانين الضريبية ، أسوة بما هو متبع بالنسبة للحظر الوارد على رجعية القوانين الجنائية .

وبوجه عام فإن القانون يطبق على الوقائع والمراكز القانونية التى تتم بين تاريخ العمل به وإلغائه ، فيسرى القانون الجديد بأثر مباشر على الوقائع والمراكز القانونية التى تقع أو تتم بعد نفاذه ، ولا يسرى بأثر رجعى على الوقائع السابقة عليه إلا إذا تقرر ذلك بنص خاص.

وبذلك يتضح أنه فى صدد سريان القانون من حيث الزمان فإن إلغاء قاعدة قانونية و حلول قاعدة قانونية أخرى محلها يترتب عليه - إذا تعلقت القاعدتان بأوضاع قانونية تكونت فى لحظة واحدة - أن تسرى القاعدة الجديدة بأثر فوري منذ نفاذها .و يقف فى ذات الوقت سريان القاعدة القانونية القديمة بغير تنازع بين القاعدتين .

وأصبح من الأصول الدستورية المقررة أن أحكام القانون لا تسري إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها.وأنه لا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها, مما مؤداه عدم جواز انسحاب أثر القانون الجديد على ما يكون قد وقع قبل العمل به من تصرفات أو تحقق من أوضاع إذ يحكم هذه وتلك القانون الذي كان معمولاً به وقت وقوعها إعمالاً لمبدأ عدم رجعية القوانين .إلا أن ذلك لا ينتقص من سريان أحكام القانون الجديد على ما يقع منذ العمل به من

---

[464] نصت المادة 187من الدستور الصادر عام 1971على أنه "لا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها. **ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية** النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب".

[465] تنص المادة 225 من الدستور الحالى – وتقابلها المادة 223 من دستور 2012 على أنه" تنشر القوانين فى الجريدة الرسمية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إصدارها، ويُعمل بها بعد ثلاثين يوماً من اليوم التالى لتاريخ نشرها، إلا إذا حددت لذلك ميعاداً آخر. ولا تسرى أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ومع ذلك يجوز **فى غير المواد الجنائية والضريبية**، النص فى القانون على خلاف ذلك، بموافقة أغلبية ثلثى أعضاء مجلس النواب".

تصرفات أو يتحقق من أوضاع ولو كانت مستندة إلى علاقات سابقة عليه إعمالاً لمبدأ الأثر المباشر للقانون[466].

وعلى هذا ؛ لايعد من قبيل الأثر الرجعى أن يطبق القانون الجديد على وقائع بدأت فى ظل القانون القديم ولم تكتمل إلا فى ظل القانون الجديد ، إذ يكون القانون الجديد فى هذه الحالة هو المعمول به بالنسبة للعناصر والآثار القانونية التى تنشأ أوتكتمل أو تتحقق فى ظله .

وتطبيقاً لذلك فقد قضى ([467]) بأنه :" إذا كانت السنة المالية للشركة تنتهى فى نهاية السنة الميلادية ، فإنه ، وإعمالاً للأثر الفورى للقانون ، تخضع للضريبة الأرباح كاملة للقانون السارى فى نهاية هذه السنة دون تجزئة للضريبة بالسعر المقرر فى القانون الأخير . ومن ثم فإن القضاء بتجزئة عمليات المنشأة ، ليخضع ثلثاها لقانون ، ويخضع الثلث الأخير لقانون آخر يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه".

كما أفتت الجمعية العمومية ([468]) بأن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هو الأرباح الصافية التى تتحقق فى نهاية السنة الضريبية نتيجة مباشرة النشاط الخاضع للضريبة خلال السنة بعد خصم جميع التكاليف ، و لا يسرى القانون إلا على الأرباح التى تتحقق فى نهاية السنة الضريبية ، ومن ثم يسرى القانون على الوقائع التى تكتمل بعد تاريخ نشر القانون ".

ورأت ([469]) أن المشرع وقد حدد فى القانون رقم 157 لسنة 1981 ميعاد الضريبة العامة على الإيراد اعتباراً من أول يناير 1981 ، وإن بدا أن المشرع قرر بذلك أثراً رجعياً فى هذا الشأن إلا أنها ليست رجعية حقيقية ، بل هى تأكيد للأثر المباشر للقانون مما يزيل أى لبس قد يثور فى هذا الصدد .

ذلك أن الضريبة العامة على الدخل أو الإيراد لا يتحدد وعاؤها إلا فى نهاية السنة الضريبية التى تستحق عنها الضريبة وليس قبل ذلك ، فإن كانت

---

[466] محكمة النقض : الطعن رقم 9263 لسنة 66 ق جلسة 10/20/ 1998.

([467]) الطعن بالنقض رقم 449 لسنة 18 ق جلسة 2/22/ 1967.

([468]) الملف رقم 90/2/7 جلسة 1983/10/5.

([469]) الملف رقم 90/2/7، جلسة 1984/10/31.

التصرفات والأعمال والوقائع المنشئة للإيراد والدخل فى أثناء السنة ، إنما تتوالى على أساس ما يخضع له من ضرائب نوعية قد يحقق بعضها الربح والبعض الخسارة ، ويتقاضى هذا بذلك ، ولا يتحدد الموقف النهائى للربح أو الخسارة ، ويتحقق على وجه القطع تحقق الإيراد والدخل للضريبة ومقداره أو عدم تحققه ، فالوقائع والأعمال والتصرفات المختلفة التى تتم خلال السنة الضريبية ، أو حتى نهايتها وقائع منشئة لاستحقاق الضريبة ولكن الضريبة مستحقة على الوعاء السنوى الذى يتكون من صافى مجموع ما تحققه هذه الوقائع من ربح بعد تقاص الأرباح والخسائر إن وجدت.

وذهبت مصلحة الضرائب ([470]) إلى أن فروق المرتبات التى تستحق عن سنوات سابقة تعتبر إيراداً فى السنة التى يتم صرفها ، أو التى يتم وضع المبالغ خلالها تحت تصرف صاحب الشأن ، ومن ثم تخضع للضريبة النوعية المفروضة على المرتبات وما فى حكمها بالسعر السائد فى تلك السنة.

مشكلات تطبيق الأثر الفورى فى القانون الضريبى

على الرغم من أن القانون رقم 91 لسنة 2005 نص فى المادة التاسعة من مواد إصداره على أن يعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية ([471])، أى اعتباراً من 2005/6/10 ، إلا أنه راعى أن بعض أنواع الدخول الخاضعة للضريبة لا تتحقق الواقعة للضريبة عليها إلا فى تاريخ لاحق ، وأن دخولاً أخرى كانت معفاة فى ظل قوانين ألغيت لم تنته مدة إعفائها قد يؤدى تطبيق الأثر الفورى للقانون الضريبى الجديد أن تلغى أو تحرم من ميزة إعفائها ، فقرر لها حكماً خاصاً .

ومع ذلك يثير تطبيق الأثر الفورى للقانون التساؤل عن مدى تطبيقه على الإجراءات المتعلقة بوقائع سابقة عليه ، وكيفية إعمال مبدأ القانون الأصلح للمتهم على الجرائم الضريبية التى وقعت فى ظل القانون القديم .

ونبين ذلك فيما يلى :

أ- ارتباط الأثر الفورى بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة

قرر القانون تطبيق القانون الجديد على الممولين الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً أو غير تجارى أو ثروة عقارية اعتباراً

([470]) التعليمات التفسيرية رقم 6 ، مجموعة بدران ، الطبعة الرابعة ، المجلد الأول ، 1988 ، ص 613.

([471]) نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم 23 تابع بتاريخ 9 يونيه 2005.

من الفترة الضريبة 2005 ، أى على الأرباح أو الإيرادات التى تتحقق فى نهاية السنة الضريبية التى تقفل حساباتها خلال عام 2005 .

ومن ثم فإن المنشأة التى تبدأ سنتها الضريبية فى أول يوليو 2004 وتنتهى فى نهاية يونيو 2005 يسرى بشأنها القانون الجديد رقم 91 لسنة 2005 ، وليس فى ذلك تطبيق للقانون بأثر رجعى على جزء من الإيرادات تحققت قبل تاريخ العمل به ، لأن واقعة فرض الضريبة تحققت فى تاريخ العمل به.

ولم يشأ المشرع أن يؤجل استحقاق الضريبة على المرتبات حتى نهاية السنة ، لما للضريبة على المرتبات من طبيعة خاصة ، فهى بطبيعتها تؤدى شهرياً ، وإن كانت التسوية النهائية لها تتم فى نهاية السنة ، ومن ثم فقد قرر سريان الضريبة على المرتبات التى تستحق اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ العمل بالقانون . أى اعتباراً من مرتبات شهر يوليو 2005 ، وحتى لايحرم أصحاب هذه المرتبات من المزايا الإضافية التى منحها لهم القانون الجديد[472].

ومع ذلك فقد قررت المادة المشار إليها حكماً خاصاً بالأشخاص الاعتبارية التى تبدأ فترتها الضريبية بعد تاريخ العمل بالقانون ،أى بعد 2005/6/10، مؤداه أن يسرى القانون الجديد بشأنها على تلك الفترة . وتستفيد من هذا الحكم المنشآت التى تبدأ فترتها الضريبية بعد 2005/6/10

ب- الاحتفاظ بالمراكز القانونية المستقرة

الأصل فى القاعدة القانونية أنها لا تسرى إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها , وإعمال ذلك [473] منوط بأن تكون الواقعة أو المركز القانونى لصاحب الشأن قد اكتملت عناصره واستوفى شرائطه فى ظل القاعدة

---

[472] وعلى العكس من ذلك ، فقد قرر القانون رقم 11 لسنة 2013 زيادة الإعفاء الشخصى لممولى ضريبة المرتبات والأجور من 4000جنيه إلى 7000 جنيه، وكان من مقتضى تطبيق هذا النص العمل به اعتباراً من مرتب شهر مايو المستحق فى أول يونيو 2013 بحسبان أن القانون المذكور يعمل به اعتباراً من 2013/5/19 وهو اليوم التالى لتاريخ نشره بعدد الجريدة الرسمية رقم 20 مكرر ، إلا أن المشرع فى هذا القانون ارتأى تأجيل تطبيق هذه الميزة إلى المرتبات والأجور التى تستحق اعتباراً من أول سبتمبر 2013 . وقد يكون ذلك لاعتبارات تتعلق بالموازنة العامة للدولة ، حتى تتمكن الحكومة من توفير التمويل اللازم لتعويض الخسارة الضريبية الناتجة عن زيادة الإعفاء أو الزيادة المتوقعة فى مرتبات العاملين بسبب هذه الزيادة.

[473] حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن 1180 لسنة 50 ق عليا، جلسة 2007/1/6.

القانونية التى تحكمه فإذا لم يتحقق ذلك بأن ظلت الواقعة أو المركز القانوني فى دور التكوين ولم تكتمل بعد إلى أن لحق القاعدة التى يخضع لها تعديل يمس عنصرا أو أكثر من عناصر هذه الواقعة أو المركز القانوني , فإنها تخضع لسلطان القاعدة الجديدة , حيث لا يكون صاحب الشأن قد اكتسب حقا ذاتيا من القاعدة القديمة قبل التعديل يسوغ لـه التحدي به , وليس فى ذلك إعمال للرجعية من قريب أو بعيد , بل أنه مؤدى التطبيق الصحيح لقاعدة الأثر المباشر للقانون .

وأنه إذا تقرر للممول إعفاء بموجب قانون معين ، ثم صدر قانون لاحق ينسخ القانون السابق أو يعدل من أحكامه ، كأن يلغى الإعفاء أو يعدل من أحكامه ، فإنه تطبيقاً لقاعدة سريان القانون بأثر فورى يتوقف سريان الإعفاء بأحكام القانون الملغى ، بدون الاحتجاج بالحق المكتسب [474].

ومع ذلك فقد قرر المشرع احتراماً لمصداقية القانون الضريبى ، وحفاظاً على الحقوق المكتسبة التى اكتسبها الممولون من تطبيق القانون ، وخشية أن يؤدى تطبيق القانون الجديد بأثر فورى إلى حرمان هؤلاء الممولين من حقوقهم ، قرر القانون حكماً خاصاً بالإعفاءات الضريبية التى حصل عليها الممولون فى ظل قانون الضرائب السابق رقم 157 لسنة 1981، وتلك المقررة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 ، ثم نص على إلغائها القانون الجديد رقم 91 لسنة 2005. لأن مقتضى تطبيق الأثر الفورى للقانون الجديد أن تلغى الإعفاءات الممنوحة لأولئك الممولين منذ تاريخ العمل به ، ولو لم تنته المدد الممنوحة لهم .

ويجب للتمتع بالحقوق والمزايا المنصوص عليها بالقانون السابق أن يكون محل الحق أو الميزة قد نشأ وتحدد وقامت صلة بينه وبين صاحبه قبل إلغاء القانون السابق، حتى يكتسب الحق أو الميزة، وتقوم حالة الاستمرار بالتمتع بها [475].

---

[474] المحكمة الإدارية العليا: الطعن رقم 3623 لسنة 32 ق.عليا، جلسة 7- 2- 1993.

[475] راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم 1215 ملف رقم 1979/11/28 بتاريخ 1979/12/15.

وعلاجاً لهذا الوضع فقد ميز القانون فى المادتين الثانية والثالثة من مواد إصداره بين نوعين من الإعفاءات : هما الإعفاءات المؤبدة أو التى ليس لها مدد تنتهى عندها ، والإعفاءات المؤقتة أو محددة المدة ، فقرر إلغاء جميع الإعفاءات التي ليس لها مدد محددة والتى كان ينص قانون الضرائب السابق على منحها . ومن أمثلتها الإعفاء الذى كان مقرراً بنص الفقرة (1) من المادة 120 بما يعادل الفائدة على رأس المال من أرباح شركات الأموال .

أما الإعفاءات المؤقتة التى منحتها المنشآت أو الشركات تطبيقاً لقانون الضرائب على الدخل الملغى أو لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار ولم تنته المدد المحددة لها ، فتظل سارية حتى تنتهى مددها .

ولم يشأ المشرع أن يقصر ميزة التمتع بالإعفاءات الملغاة على المنشآت والشركات الاستثمارية التى زاولت نشاطها وبدأت التمتع بالإعفاءات قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد ، وإنما شمل أيضاً المنشآت والشركات التى أنشئت وفقاً لأحكام قانون الاستثمار ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها ، على الرغم من أنها لم تكتسب حقاً يلزم الحفاظ عليه ، بل كانت متعلقة بمجرد الأمل فى أن تتمتع بالإعفاء حال مزاولتها للعمل ، فقرر القانون الجديد منحها فرصة التمتع بالإعفاءات المؤقتة الملغاة إذا تمكنت من أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بالقانون . وبالتالى فلا يكون لتلك المنشآت الحق فى المطالبة بالإعفاء إذا تراخت عن بدء عملها حتى نهاية 2008/6/9.

كما أخذ المشرع فى المادة السابعة من مواد إصدار القانون بمبدأ التدرج فى حرمان الأشخاص من ميزة خصم كافة العوائد المستحقة على القروض والسلفيات التى حصلت عليها ، والتى تقررت لها بموجب قانون الضرائب على الدخل الملغى ، وتهيئتها للخصم المحدود لهذه العوائد بما لايجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية كما تقضى بذلك المادة (52) من القانون الحالى . وذلك بأن وضع جدولاً زمنياً للتدرج الزمنى فى الحرمان من هذه الميزة يبدأ فى السنة الضريبية 2005 يحق للممول بمقتضاه خصم ما يعادل ثمانية أمثال متوسط حقوق الملكية ، تأخذ بالتناقص سنوياً حتى تنتهى بالخصم المقرر فى حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية فى السنة الضريبية 2009 وما بعدها.

جـ- تطبيق الإجراءات الجديدة على الوقائع القديمة

وضع قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم 13 لسنة 1968 قاعدة مؤداها سريان الإجراءات الجديدة على ما لم يكن فصل فيه من الدعاوى أو ما لم يكن تم من الإجراءات قبل تاريخ العمل بها ، كما أن كل إجراء من إجراءات المرافعات تم صحيحاً فى ظل قانون معمول به يبقى صحيحاً ما لم ينص القانون على غير ذلك.

وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض ([476]) بأن " مقتضى الأثر الفورى للقانون أن يسرى على كل واقعة تعرض فور نفاذه ولو كانت ناشئة عن مركز قانونى وجد قبل هذا التاريخ ، ومن ثم فإن إجراءات الطعن المنصوص عليها فى القانون رقم 14 لسنة 1939 لا يكون لها محل بعد إلغاء هذا القانون بمقتضى القانون رقم 157 لسنة 1981 .

ولا يغير من ذلك العمل بأحكام الضريبة على المرتبات المنصوص عليها فى القانون رقم 14 لسنة 1939 على السنوات المالية السابقة على 1982/1981 طبقاً لنص البند الثالث من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل إذ ينصرف ذلك إلى القواعد الموضوعية . أما إجراءات الخصومة فتخضع للقانون رقم 157 لسنة 1981 إذا بدأت فى ظله ، ولا يعتبر ذلك انسحاباً لأثر القانون الجديد على الماضى ، وإنما تطبيقاً للأثر الفورى لهذا القانون ".

كما قضت ([477]) بأن القانون رقم 146 لسنة 1950 استحدث أوضاعاً جديدة لتحديد أرباح شركات المساهمة وربط الضريبة عليها وآدائها وإجراءات الطعن فى هذا الربط والجهة المختصة بنظره ، وهى واجبة التطبيق ، وتسرى بأثر فورى على جميع الحالات التى لم يكن قد تم ربط الضريبة فيها قبل العمل بتاريخ هذا القانون.

ومؤدى ذلك أن ما استحدثه قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005 يطبق على الحالات التى لم ينته الفصل فيها قبل تاريخ العمل بهذا القانون . ومن ذلك اتباع النص على جواز مد ميعاد تقديم الإقرار إذا كان ميعاد تقديمه يحل بعد 6/9/ 2005 ولو كان عن سنة سابقة ، والاكتفاء بالاعتراض أوالطعن على نموذج واحد بدلاً من نموذجى 18و 19 ضرائب المقررين فى القانون السابق .

([476]) حكم النقض فى الطعن رقم 24 لسنة 58 ق جلسة 11/14/ 1994، ونفس هذا المعنى حكم النقض فى الطعن رقم 230 لسنة 54 ق ، جلسة 1995/7/3.

([477]) الطعن رقم 220 لسنة 28 ق ، جلسة 1963/3/27.

استثناء خاص بلجان الطعن

استلزم تطبيق الإجراءات الجديدة اختصاص لجان الطعن المشكلة على نحو جديد مختلف فى القانون الجديد على الحالات التى تحال إلى لجان الطعن اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005، إلا أن المشرع ارتأى أن يؤجل إعمال هذه القاعدة حيثما تتمكن وزارة المالية من إعادة تشكيل اللجان وتنظيمها بصورتها الحديثة ، فقرر فى المادة الثانية من مواد الإصدار بأن يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل المشار إليه حتى 31 ديسمبر سنة 2005فى النظر فى المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية 2004 ، وبعدها تحال المنازعات التى لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون المرافق.

ومؤدى هذا الاستثناء أن تظل لجان الطعن مختصة بنظر المنازعات المتعلقة بالسنوات الضريبية حتى 2004 ، سواء التى كانت متداولة أمام لجان الطعن وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل (الملغى) ، والتى لم يتم الفصل فيها بحالتها أو أى منازعات تكون متداولة بالمأمورية أو اللجان الداخلية بالمأمورية[478].

وقد منح المشرع اللجان القديمة اختصاصاً مؤقتاً ينتهى فى 31 ديسمبر 2005حتى لا يتوقف عمل اللجان بسبب إلغاء القانون ، ويكون أمام اللجان القديمة فرصة إنهاء الخلافات المنظورة أمامها ، فإذا لم تنته منها أحيلت الطعون إلى لجان الطعن الجديدة المشكلة وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ، لأن إلغاء القانون رقم 157 لسنة 1981 لم يلغ الآثار المترتبة والتى نتجت عنه ، وهى الضرائب المتنازع عليها والتى لم يتم الفصل فيها[479].

ورأت لجان الطعن الجديدة أنها تختص بنظر بكل طعن من قبل الممول في قرار الربط تنشأ به منازعة بين الطرفين ، ولو لم تكن هذه المنازعات معروضة على لجان الطعن المشكلة وفقا لقانون الضرائب على الدخل

---

[478] قرار لجنة الطعن الثامنة – قطاع القاهرة الكبرى والأسكندرية وشمال الصعيد– فى الطعنين رقمى 347 و348 لسنة 2007 ، جلسة 2007/7/22.

[479] قرار لجنة الطعن الثامنة – قطاع القاهرة الكبرى والأسكندرية وشمال الصعيد– فى الطعن رقم 329 لسنة 2007 جلسة 2007/7/33.

الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 ، ولا يقتصر الأمر على الطعون التى كانت منظورة بلجان الطعن القديمة , على أساس أن النص جاء فى المادة الثانية من مواد الإصدار بصيغة العموم , فلم يشترط لهذه الإحالة أن تكون المنازعة الضريبية معروضة على اللجان المشكلة بالقانون (الملغى) , وإنما ورد النص شاملاً كل ما ينطبق عليه وصف المنازعة الضريبية[480].

ونحن نؤيد ما انتهت إليه اللجان الجديدة من اختصاصها بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى 2004 ولو لم تكن قد سبق إحالتها على لجان الطعن القديمة ، ولكن ليس للسبب الذى اعتمدت عليه هذا اللجان فى تبرير اختصاصها الولائى ، لأن عبارة نص المادة الثانية " وبعدها تحال المنازعات التى لم يتم الفصل فيها بحالتها " تشير إلى تلك المنازعات التى كانت منظورة أمام لجان الطعن القديمة ولم تنته من الفصل فيها ، وهو ما لا يتسع لتأيدد الاختصاص بنظر المنازعات التى لم تعرض على اللجان القديمة .

إنما يأتى الاختصاص الولائى للجان الطعن الجديدة بنظر المنازعات حتى سنة 2004 التى لم تعرض على اللجان القديمة تطبيقاً للأثر الفورى لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الذى يتختص بالمنازعة التى بدأـ فى ظل قانون قديم ولم تكتمل حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد.

د-تطبيق القانون الأصلح للمتهم

تنص الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات على أنه " إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذى يتبع دون غيره".

وقد ألغى قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 تجريم بعض الأفعال التى كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى رقم 157 لسنة 1981 ، ومنها جرائم عدم تقديم إقرار الثروة ، وجريمة عدم

---

[480] لجنة الطعن الأولى – قطاع القاهرة الكبرى والأسكندرية وشمال الصعيد، القرار رقم 417 لسنة 2007، جلسة 2008/4/7.

إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار ، وجريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبى من محاسب ، وجريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغراس وجريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية ،وجريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة .

كما خفف القانون الجديد العقوبات التى كانت مقررة للبعض الآخر ،حيث ازال وصف الجناية عن بعضها وأسبغ وصف الجنحة كجريمة إخفاء الوقائع التى علمها المحاسبون والمراجعون اثناء تأدية عملهم ، وجريمة التهرب من آداء الضريبة ، وجريمة الامتناع عن تقديم إخطارمزاولة النشاط.

كما عدل من العناصر اللازمة لقيام بعض الجرائم بما يجعلها غير مؤثمة فى أحوال معينة، ومن ذلك جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التى أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز راس مال الممول فى النشاط خمسين ألف جنيه، كما لم تعد جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة مؤثمة إذا كان نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات فى القانون الملغى .

ورأت النيابة العامة([481])أن هذه الأحكام تجعل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 هو القانون الأصلح للمتهم فى هذه الحالات ، مما يقتضى قيد الجريمة المخفف عقابها والتى لم يتم التصرف فيها على أنها جنحة بدلاً من الجناية ، أو التصرف فى الأفعال التى لم تعد مؤثمة بالحفظ إذا كنت لاتزال تحت نظر النيابة العامة ، أو الاقتراح بأن لاوجه لإقامة الدعوى إذا كانت هذه الجرائم قد أحيلت إلى المحكمة، أو الحكم بالبراءة إذا كانت منظورة أمام القضاء ، أو الأمر بوقف تنفيذ العقوبة إذا كانت الدعوى قد صدر بشأنها حكم ولو كان باتاً .

ويخالف هذا الرأى بعض اتجاهات الفقه ([482]) والقضاء التى تفرق بين النصوص الجديدة التىتغير أو تعدل فى السياسة التشريعية المرتبطة بالعقوبة الاقتصادية وبين تعديل أو تغيير فى تفصيلات هذه السياسة فقط ، ففى الحالة الأولى يعتبر تخفيف العقوبة أو إلغائها تبعاً لتغيير السياسة أو تعديلها قانوناً

([481]) راجع الكتاب الدورى رقم (7) لسنة 2005 الصادر من مكتب النائب العام المساعد للتفتيش القضائى بتاريخ 2005/7/4.

([482]) راجع : ميلاد سيدهم : هل يعد قانون الضريبة العامة على المبيعات اصلح للمتهم بجرائم قانون الضريبة على الاستهلاك؟، مجلة هيئة قضايا الدولة ، العدد الرابع ،السنة 35، ديسمبر 1991.

أصلح للمتهم ؛ فالقانون الذى يخرج سلعة من التسعير الجبرى اللاحق على ارتكاب جريمة البيع بأزيد من التسعيرة يعتبر قانوناً أصلح للمتهم (483) لأنه يتضمن تغييراً فى سياسة المشرع تجاه هذه السلعة ، أما القانون الذى يرفع سعر السلعة إلى الحد الذى يساوى أو يزيد عن سعرها الذى باعها به المخالف للتسعيرة قبل تعديلها لا يعد قانوناً أصلح له (484) ، لأن المشرع لم يغير من سياسته فى تسعير هذه السلعة وإنما غير فقط فى تفصيلاتها .

وتطبيقاً لهذا الرأى فإن القانون الأصلح للمتهم هو القانون الذى يقرر عدم العقاب على جريمة معينة ، أو التى يغير وصفها من جناية إلى جنحة ، أما الجرائم التى عدل بعض عناصرها بحيث لو طبقت على المتهم فى تاريخ تعديلها ما خضع للعقاب لاتعتبر قانوناً أصلح بالنسبة إليه ، بحسبان أن المشرع لم يغير نظرته أو سياسته في كونها عملاً مجرماً ، وأن نطاق التعديل ينبغى تطبيقه بأثر فورى ، وليس بأثر رجعى ليستفيد منه المتهم فى الجريمة قبل تعديل عناصرها.

وتطبيقاً لذلك رأت إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة الخارجية والتموين والتأمينات بمجلس الدولة (485) أنه تطبق قاعدة القانون الأصلح للمتهم فى الحالات التى ألغى فيها قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 تجريم بعض الأفعال التى كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغى رقم 157 لسنة 1981 مثل جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية وجريمة عدم الإضافة تحت الحساب ، وكذا فى الحالات التى خفف القانون الجديد من العقوبات التى كانت مقررة للبعض الآخر كجريمة التهرب من آداء الضريبة حيث أضحت عقوبتها من الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات بعد أن كانت عقوبتها السجن، وكجريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط والتى اضحت عقوبتها الغرامة التى لاتقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه بعد أن كانت عقوبتها السجن.

---

(483) حكم النقض فى الطعن رقم 1505 لسنة 40ق جلسة 1970/12/28. وحكم النقض فى الطعن رقم 859 لسنة 23 ق جلسة 1953/9/10.

(484) حكم النقض فى الطعن رقم 1961 لسنة 52 ق ، جلسة 1982/6/15.

(485) أنظر كتابها المرسل إلى مساعدأول وزير المالية رقم 1231 بتاريخ 2005/12/22، الملف رقم 1175/1/5.

أما فيما يتعلق بالجرائم التى عدل المشرع من نطاق تطبيقها كجريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات التى أضحت غير مؤثمة ما لم يتجاوز رأس المال فى النشاط خمسين ألف جنيه ، وكذا جريمة عدم الالتزام بالخصم والإضافة تحت حساب الضريبة والتى لم تعد مؤثمة ، إذا كان نصيب مبلغ الخصم لا يزيد عن ثلاثمائة جنيه بدلاً من عشر جنيهات فى القانون الملغى ، فإنه يعمل فيها بأحكام القانون التى وقعت الجريمة فى ظله إعمالاً للأصل العام وهو عدم رجعية القوانين، وذلك لأن المشرع حينما اجرى هذه التعديلات إنما قصد بذلك اعتبارات اقتصادية معينة دون مساس منه بقاعدة التجريم أو العناصر القانونية للجريمة حيث لا يرفع عن الفعل صفة الجريمة ما يصدره المشرع من تعديلات متتالية لنطاق وقوعها لاعتبارات معينة وهو ما استقرت عليه أحكام محكمة النقض فى مثل هذه الجرائم على ما سلف بيانه.

واعتبرت محكمة النقض [486] أن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 قانوناً أصلح للمتهم فيما نص عليه فى المادة 133 منه على معاقبة كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ، كما أباحت المادة 138 منه للوزير المختص أو لمن ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها فيه وذلك في أية حالة كانت عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها مقابل أداء نسب من الضريبة المستحقة تقل في مقدارها عن تلك النسب التي كانت المادة 191 من القانون الملغي تشترط على الممول أداءها لإجراء الصلح ، ورتبت المادة 138 من القانون الجديد على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية ، وخولت النيابة العامة سلطة وقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح حال تنفيذها . كما انحسر عن الواقعة المسندة إلى الطاعن وصف الجناية الذي كان يسبغه عليها القانون الملغي وباتت جنحة معاقب عليها بنص المادة 133 من القانون الجديد سالف الذكر ، كما خفض هذا القانون من نسب المبالغ التي تؤدي مقابل التصالح مع الوزير المختص أو من ينيبه ومد أجل التصالح إلى صدور حكم بات في الدعوى بعد أن كان حتى صدور حكم نهائي ، ورتب على هذا التصالح انقضاء الدعوى الجنائية.

وتطبيقاً لذلك فإن ما قرره القرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 بإلغاء عقوبة الغرامة المقررة بمقتضى نص المادة 136 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 فى حالة إدراج الممول مبلغ الضريبة بأقل من قيمة

---

[486] الطعن الجنائى رقم 1522 لسنة 67 ق جلسة 2006/6/12، و. الطعن الجنائى رقم 4224 لسنة 70 ق جلسة 2009/5/19.

الضريبة المقدرة نهائياً ، يعتبر قانوناً اصلح للمتهم ، وذلك على الحالات التى لم يصدر بشأنها حكم قضائى حتى اليوم السابق على تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 ، أى حتى 2013/5/17 . كما لا تسرى على هذه الحالات الجزاء المالى الذى قرره المشرع بدلاً من الغرامة الجنائية على هذه الحالات اعتباراً من 2013/5/18 لأنه لا يجب توقيع جزاء بأثر رجعى.

وذهبت المحكمة الدستورية العليا [487] إلى أن المادة الرابعة من مواد إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005 التى تنص على إعفاء من تهرب من أداء الضريبة من محاكمته عن واقعة التهرب الضريبى، فى حين أن من تم كشف تهربه قبل العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 يحاكم جنائيًا عن واقعة التهرب، ، وما يتضمنه من إعفاء عن الفترات السابقة على تاريخ العمل بذلك القانون، ينطوى فى ذاته على إعفاء الجرائم السابق اكتشافها، باعتبار أن الإعفاء الذى تقرر يُعد بمثابة قانون أصلح للمتهم ويعتبر معدمًا للجريمة بأثر رجعى .

وقد أثير الخلاف حول مدى تطبيق قواعد التصالح الجديدة على الجرائم التى ارتكبت فى ظل القانون القديم ، فرأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة [488] أن للتعويض فى المخالفات الضريبية وجهين : وجه جنائى باعتباره عقوبة ، ووجه مدنى باعتباره تعويضاً مدنياً لصالح الخزانة . ومن مقومات هذا الوجه الأخير جواز الصلح فى هذه التعويضات ، ومن ثم فلا يجوز القول بأن الصلح وصف للعقوبة ، أو ركن من اركانها، فتسرى عليه قواعد عدم رجعية قوانين العقوبات ،أو تكون الواقعة التى تحدد القانون الواجب التطبيق فيه وهى واقعة المخالفة ذاتها . ذلك أن الصلح يتعلق بالوجه المدنى للموضوع باعتبار المبالغ المحكوم بها تعويضات مدنية لا عقوبة جنائية. أى أن هناك مركزين قانونيين مختلفين تمام الاختلاف، يستقل كل منهما بكيانه وطبيعته القانونية والخاصة والواقعة المنشئة له. ويستتبع ذلك أن يخضع كل منهما للقانون الذى تمت فى ظله الواقعة المنشئة له. لهذا قررت الجمعية العمومية أن القانون الواجب التطبيق على قرارات الصلح فى تعويضات

---

[487] المحكمة الدستورية العليا ، قضية رقم 29 لسنة 31 قضائية دستورية، جلسة 12/5/ 2013.

[488] فتوى رقم 16 بتاريخ 1957/1/12.

المخالفات الضريبية هو القانون المعمول به عند صدور قرارات الصلح فى هذه التعويضات دون نظر لوقت ارتكاب المخالفة وتاريخ رفع الدعوى العمومية .

عدم تطبيق مبدأ القانون الأصلح فى المسائل غير الجنائية

يقتصر تطبيق مبدأ القانون الأصلح للمتهم على الجرائم الجنائبة ، عملاً بنص المادة الثانية من قانون العقوبات. وهذا المبدأ يعتبر استثناءً من القاعدة العامة التى تقرر عدم جواز رجعية القوانين ، أو عدم تطبيقها بأثر رجعى ، وبالتالى لا يتوسع فى هذا الاستثناء.

ومن ثم فإنه لامجال لتطبيق القانون الأصلح فى المسائل الضريبية الأخرى ، إذ تطبق الجزاءات الإدارية أو المالية[489] ، سواء التى خول القانون للإدارة الضريبية أن تطبقها بنفسها كمقابل التأخير ، أو كانت عقوبة مدنية تقضى بها المحكمة المختصة ، إذ يطبق على المسائل الضريبية غير الجنائية القانون السارى فى تاريخ ارتكاب الواقعة ، بغض النظر عن كون العقوبة أو الجزاء المقرر بموجب هذا القانون أخف أو أشد من العقوبة أو الجزاء المقرر بقانون لاحق عليها.

---

[489] وبذلك قضت محكمة النقض – الطعن رقم 191 لسنة 12 ق ، جلسة 1969/4/26 – بأن "" مبدأ القانون الأصلح للمتهم لا يكون إلا بصدد النصوص الجنائية التى تتصل بالتجريم و العقاب ، و لا تعد من هذا القبيل النصوص المقررة لإجراء إدارى يتحدد على مقتضاه المركز القانونى للموظف العام فى مجالات العلاقة الوظيفية ، و هو إجراء لا ينطوى على أى جزاء جنائى" . كما قضى بأن " أن مبدأ القانون الأصلح للمتهم لا يكون إلا بصدد النصوص الجنائية الموضوعية التى تتصل بالتجريم و العقاب ، كالقوانين التى تنشئ الجرائم و تعرفها و تقرر العقوبات و تحددها أو التى تلغى الجرائم أو تقرر وجهاً لإباحتها أو تلغى العقوبات المقررة للجرائم أو تخففها أو تبين ظروف تشديد العقاب أو تخفيفه أو الإعفاء منها كلية . فالقانون الأصلح هو الذى يلغى جريمة قائمة أو يخفف عقابها أو يقرر وجهاً للإعفاء من المسئولية الجنائية أو من العقاب . و ليس من هذا القبيل النص اللائحى المقرر لإجراء إدارى يتحدد به مركز قانونى بدون حكم قضائى و لا ينطوى على جزاء جنائى. طعن رقم1695 لسنة 6 ق تاريخ 1962/11/24.

أعقبت ثورة الخامس والعشرين من يناير 2011 مطالبات شعبية بتحقيق العدالة الضريبية ، من خلال إعادة النظر فى قوانين الضرائب السارية فى مصر ، وعلى الأخص قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 . وقد استجابت الحكومات المتعاقبة لهذه المطالبات بإجراء تعديلات متعددة وجزئية على بعض أحكام هذا القانون ، كان من أهمها التعديل الذى أجرى بمقتضى القرار بقانون ([490]) رقم 101 لسنة 2012 ، والذى لم يمكث فى الواقع القانونى سوى يوم واحد . ونتيجة رفض العديد من قطاعات المجتمع لهذا القانون صدر التعليمات بوقف العمل به لحين مراجعته على ضوء الانتقادات التى وجهت إليه ، فعاد العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 قبل تعديله بالقرار رقم 101 لسنة 2013 ، دون سند مكتوب ، إلى أن صدر([491]) القانون رقم 11 لسنة 2013

وقد حرص المشرع [492] على عدم وجود فراغ تشريعى فى الفترة بين تاريخ العمل بالقانون رقم 101 لسنة 2012 وبين تاريخ العمل بالقانون رقم 11 لسنة 2013 بعد إرجاء العمل بالقانون رقم 101 لسنة 2012 ، ونظراً لأن القانون المرافق يتضمن إما تعديل بعض أحكام هذا القانون أو بقاء بعض الأحكام الأخرى ، أو إلغاء أحكام ثالثة .

لذلك تضمنت المادة الأولى من القانون تعديل تاريخ العمل بأحكام القانون رقم 101 لسنة 2012 ليكون اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشر القانون رقم 11 لسنة 2013 ، مع استمرار العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 حتى تاريخ العمل بالقانون الجديد رقم 11 لسنة 2013.

---

[490] نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم 49 تابع (أ) بتاريخ 2012/12/6 ليعمل به اعتباراً من 2012/12/7.

([491]) نشر بعدد الجريدة الرسمية ، العدد (20) مكرر بتاريخ 2013/5/18 .

([492]) تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشورى بشان مشروع قانون بتعديل بعض احكام قانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 المعدل بالقرار بقانون رقم 101 لسنة 2012، القاهرة 2013، ص 8 .

وتكرر نفس الأمر بالنسبة للتعدبلات على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 التى تقررت بموجب القرار بقانون [493] رقم 53 لسنة 2014 فيما استحدثه بفرض ضريبة على توزيعات الأرباح ، وعلى الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى الأوراق المالية ، حيث صدر القانون رقم 96 لسنة 2015 بوقف العمل بضريبة الأرباح الرأسمالية اعتباراً من 2015/5/17.

ومن المعلوم أنه لا يجوز دستورياً تعليق أو وقف العمل بالقانون – ولاسيما قانون الضرائب – بموجب تعليمات شفوية او حتى قرارات إدارية ، لأن التشريع لا يلغ أو يعدل إلا بأداة تشريعية تساويه أو تعلو عليه فى مراتب التدرج التشريعى ، ومن ثم فإن وقف القانون أو تعديل أحكامه لا يكون إلا بقانون[494].

ولقد ترتب على نص المادة الأولى من القانون رقم 11 لسنة 2013 فيما تضمنه من تاريخ العمل بأحكام القرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 ليسرى اعتباراً من 2013/5/19 أى من اليوم التالى لتاريخ العمل بالقانون رقم 11 لسنة 2013 ، أن عادت للحياة أحكام بعض مواد القانون رقم 91 لسنة 2005 التى كانت ألغيت أو عدلت بالقرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 ، وصار لها نطاق زمنى يرتد زمنياً إلى الفترة من 2012/12/7حتى 2013/5/18.

وتثير هذه الردة المؤقتة بعض المشكلات فى التطبيق ، وخاصة بالنسبة للممولين الذين تحددت لهم مراكز قانونية بدأت واكتملت ، فى ظل سريان

---

[493]) نشر بعدد الجريدة الرسمية (26) مكرر أ بتاريخ 2014/6/30، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره.

[494] قضت محكمة النقض- الطعن رقم 7192 لسنة 80 ق، جلسة 8 / 4 / 2012- بأنه من "المقرر أن إلغاء النص التشريعي لا يتم حسبما تقضي به المادة الثانية من القانون المدني إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء أو يشتمل على نص يتعارض مع التشريع القديم أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع إلا أن إلغاء التشريع – كقاعدة عامة – يزيله بالنسبة للمستقبل فقط وليس بالنسبة للماضي".

قانون معين ، ولو من الناحية الرسمية ، إلى أن تأجل تطبيقه بقانون لاحق . كحالات التوقف عن النشاط أو التنازل عنه، أو إذا ربطت الضريبة ، أو اتفق الممول أو تصالح بشأنها ، وكانت من نصوص القانون – الذى رؤى تأجيله أو وقف العمل به – مزايا تفوق القانون الذى عاد للحياة من جديد بقانون لاحق.

وفى رأينا أن المراكز القانونية التى تكونت للممولين خلال الفترة الزمنية التى تكون ما بين تاريخ العمل بالقانون الذى رؤى تأجيله بقرار إدارى ،وتاريخ العمل بالقانون الذى صدر ليقرر هذا التاجيل تشريعياً - أى الفترة ما بين 2012/12/7 إلى 2013/5/18 بالنسبة للقرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 تتيح لهؤلاء الممولين الحق فى المطالبة بالمزايا التى قررها قانون الضريبة قبل تأجيله ، باعتبار أنه خلال هذه الفترة لم يكن للتأجيل سند تعتمد عليه الحكومة .

يؤيدنا فى ذلك ما استقر قضاء محكمة النقض على أن ([495]) إلغاء النص التشريعى الذى يتضمن قاعدة عامة لا يتم - وعلى ما جرى به نص المادة الثانية من القانون المدنى-إلا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء أو يشتمل على نص يتعارض مع التشريع القديم أو ينظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع، وأن ([496]) إلغاء قاعدة قانونية وحلول أخرى محلها يترتب عليه أن تسرى القاعدة الجديدة بأثر فورى منذ نفاذها ويقف فى ذات الوقت سريان القاعدة القانونية القديمة.

بل إن محكمة النقض قد قضت – فى جرائم الشيك الذى أعيد تنظيمه بقانون التجارة وتأجل تطبيقه أكثر من مرة - بأنه([497]) "سواء كان سريان

---

[495] الطعن رقم 3869 لسنة 61 ق جلسة 24 /5/ 1997

[496] الطعن رقم 207 لسنة 73 ق ، لجلسة 16 / 5 / 2005.

[497] الطعن رقم 28107 لسنة63 ق . جلسة1999/6/9 والطعن رقم 7360 لسنة63 ق . جلسة 1999/6/9 . ولقد قضى أيضاً بأنه"لما كان ذلك، وكان نص المادة 4/534 من القانون رقم 17 لسنة 1999 سالف الذكر يقرر قاعدة موضوعية من شأنها تقييد حق الدولة في العقاب مؤداها انقضاء الدعوى بالصلح بدلاً من معاقبة المتهم فإنها تسري عند توافر شروط تطبيقها على الدعوى التي لم تنته بصدور حكم بات فيها وذلك باعتبارها أصلح للمتهم، لئن كان ذلك، وكانت المادة الأولى من قانون الإصدار لهذا القانون قد نصت على أنه يلغى

القانون الجديد بعد شهر من اليوم التالي لنشره أو إذا أضيف نفاذ القانون إلى أجل آخر فإن ذلك لا يغير مما هو مقرر من أن القانون الأصلح للمتهم يسري من تاريخ صدوره وليس من تاريخ العمل به وذلك إعمالاً لنص الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات إذ يكفي لكي يستفيد المتهم من القانون الجديد الأصلح له أن يكون هذا القانون قد صدر ولو كان موعد سريانه لم يحن بعد، إذ يسوغ القول باتصال التأثيم طوال الفترة من صدور القانون وتاريخ العمل به ذلك أن عدالة التشريع تأبى أن يظل الفعل مؤثمًا حتى العمل بالقانون الجديد بعد أن أعلن الشارع بإصداره أنه أصبح فعلاً مباحاً".

الفصل الثاني

نص المادة 337 من قانون العقوبات اعتباراً من أول أكتوبر سنة 2000، كما يلغى كل حكم يتعارض مع أحكام القانون المرافق كما نصت المادة الثالثة على أنه ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به اعتباراً من أول أكتوبر سنة 1999 عدا الأحكام الخاصة بالشيك فيعمل بها اعتباراً من أول أكتوبر سنة 2000، وتطبق على الشيك الصادر قبل هذا التاريخ الأحكام القانونية المعمول بها في تاريخ إصداره إذا كان الثابت التاريخ أو تم إثبات تاريخه قبل أول أكتوبر سنة 2001 ولما كان القانون رقم 17 لسنة 1999 . بما أنشأه من مركز أصلح للمتهم . وإن كان قد صدر في 17 من مايو سنة 1999 ونص على العمل به في تاريخ لاحق . إلا أنه يعتبر من تاريخ صدوره . لا من تاريخ العمل به . القانون الأصلح طبقاً لنص المادة الخامسة من قانون العقوبات. لما كان ذلك. وكان البين من محضر جلسة 29/ 12/ 1993 أن الحاضر عن المدعي بالحق المدني . بتوكيل يبيح الصلح والإقرار أقر بتخالصه مع المتهم وقبضه قيمة الشيك وتنازله عن دعواه. وهو ما يعني تصالح الطرفين ومن ثم فإن المادة 4/534 من القانون رقم 17 لسنة 1999 تكون واجبة التطبيق على الدعوى. لما كان ذلك. وكانت الفقرة الثانية من المادة 35 من قانون حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض الصادر بالقانون رقم 57 لسنة 1959 تخول محكمة النقض أن تنقض الحكم لمصلحة المتهم من تلقاء نفسها إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الفصل فيه بحكم بات قانون جديد أصلح للمتهم . وهو الحال في الدعوى الماثلة . فإنه يتعين القضاء بنقض الحكم المطعون فيه وبانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح. (الطعن رقم 4048 لسنة 64ق جلسة 1999/6/10).

النطاق المكانى

كان المشرع قد أخذ - فى المادة (6) من القانون رقم 91 لسنة 2005- للضريبة على الدخل المصريين والأجانب، بمبدأ الإقليمية ، بحيث تخضع للضريبة الإيرادات أو الدخول التي يحققها الشخص الطبيعى ، بغض النظر عن جنسيته ، طالما تحققت عن نشاط أو من مصادر داخل مصر، وسواء كان مقيماً فى مصر أو غير مقيم فيها، وقد استند في ذلك إلي معيار التبعية الاقتصادية.

أما الشخص الاعتبارى فقد ميز المشرع فى المادة 47 من القانون يين الشخص الاعتبارى المقيم والشخص الاعتبارى غير المقيم ، حيث أخضع للضريبة على الدخل فى مصر كافة الدخول التى يحققها الشخص الاعتبارى من مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد *World wide Income*، أما الشخص الاعتبارى غير المقيم فلا تخضع للضريبة فى مصر إلا إيرادته المحققة من خلال منشأة دائمة فى مصر وفقاً لمعيار التبعية السياسية أو الاجتماعية.

وبصدور القرار بقانون رقم 53 لسنة 2005 – المعدل للقانون رقم 91 لسنة 2005- أخذ المشرع بمبدأ عالمية الإيراد كقاعدة عامة ، سواء بالنسبة للشخص الطبيعى أو الاعتبارى ، وأصبح الأصل هو خضوع جميع الإيرادات التى يحققها الشخص الطبيعى – أو الشخص الاعتبارى – المقيم للضريبة على جميع إيراداته التى تحقق من مصادر داخل مصر أو خارجها . ولم يستثن من ذلك إلا المرتبات والأجور ، أو الضريبة على الإيرادات المستقطعة ، والتى يطبق بشأنها مبدأ الإقليمية .

أما غير المقيم فإنه لا يخضع للضريبة فى مصر إلا على الإيرادات التى تتحقق من مصر وحدها.

وقد قدر المشرع أن الممول الذى يقيم في إقليم الدولة ويحمل جنسيتها ويزاول نشاطاً منتجاً للثروة (الدخل) ويستفيد من المزايا العامة والخاصة التى تؤيدها له الدولة ، كما ينتفع أيضاً من المرافق العامة الموجودة بها إلى أقصى حد ، يتعين أن يؤدى واجبه كاملاً نحو الاشتراك في الأعباء المالية لها بأداء الضرائب المقررة .

ولما كانت الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعى فإنه يتحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للسلطة العامة بحيث تأتى الضريبة

معبرة عن السلام الاجتماعي الذى يتمثل في مجال الضريبة على وضع جانب من نشاط المواطنين في خدمة الجماعة وفقاً لقدرات كل منهم.

وقد اعتد المشرع في مجال تحديد اختصاصه في فرض الضرائب على فكرة التبعية الاقتصادية القومية وقوامها العلاقة التى تنشأ بين الفرد والدولة وتحكم مساهمته في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وركيزتيها الموطن أو الإقامة في الدولة وهو ما يطلق عليه التبعية الاجتماعية ، وموقع المال أو مصدر الدخل الناتج عن المشاركة في أعمال الاستهلاك أو التداول أو إنتاج الثروة في الدولة وهو ما يطلق عليه إقليمية الضريبة[498].

ومن ثم فإن للإقامة اعتباراً مهماً فى تحديد المعاملة للضريبية ، ولذا فقد تكفلت المواد 2و3و4 من القانون بتحديد متى يعد الشخص الطبيعى أو الاعتبارى مقيماً فى مصر؟ ، وما أهم صور الدخل التى تعد مصر مصدراً لتحققها ؟، وما هى المنشأة الدائمة التى يلزم مزاولة النشاط عن طريقها لكى يخضع غير المقيم للضريبة فى مصر ؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة نقسم هذا الفصل إلى مباحث ثلاثة ، نخصص الأول للإقامة ، والثانى لأهم صور الدخل المتحقق فى مصر ، والثالث للمنشأة الدائمة :

المبحث الأول

الإقامة الضريبية

بينت المادة (2) من القانون الحالات التى يكون فيها الشخص الطبيعى والشخص الاعتبارى مقيماً . وذلك على النحو التالى :

أولاً: حالات إقامة الشخص الطبيعى

يكون الشخص الطبيعى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

1-إذا كان له موطن دائم فى مصر .

2- المقيم فى مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال إثنى عشر شهراً.

3- المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية .

ونفصل ذلك فيما يلى :

---

[498] أنظر الطعن رقم 814 لسنة 72 ق جلسة 2014/2/25، سابق الإشارة إليه.

1- الموطن الدائم

تعرف المادة 40 من القانون المدنى الموطن بأنه " المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة ، ويجوز أن يكون للشخص فى وقت واحد أكثر من موطن".

أى أن مجرد الوجود أو السكن فى مكان لا يجعل منه موطناً ما لم تكن الإقامة مستقرة فيه . وعنصر الاستقرار ضرورى لتوافر معنى التوطن .

ولا يقصد بالاستقرار اتصال الإقامة دون انقطاع ، وإنما يقصد استمرارها على وجه يتحقق معه شرط الاعتياد ولو تخللتها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة .

ومن ثم فتعيين محل الإقامة الرئيسية أو محل المصالح الرئيسية أمر موضوعى نتلمس دلائله من ظروف الحال ، ومن الموازنة بين مصالح ذى الشأن وإقامته فى مصر ، ومصالحه فى مختلف البلدان الأخرى.

وبذلك ، يكون الموطن الأصلى كما عرفته المادة 40 من القانون المدنى هو ([499]) المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة . وهذا الوصف لا ينطبق على منزل العائلة إلا إذا ثبت إقامة الشخص فيه على وجه الاعتياد والاستقرار .

كما أنه لايعد ([500]) المكان الذى يتلقى فيه الطالب العلم – دون أن يقيم فيه_ موطناً له .

ولقد دلت المادة المذكورة على أن المشرع لم يفرق بين الموطن ومحل الإقامة العادى ، وجعل المعول عليه فى تعيين الموطن هو الإقامة المستقرة ، بمعنى ([501]) إقامته بصفة مستمرة ، وعلى وجه يتحقق فيه شرط الاعتياد ، ولو لم تكن مستمرة تتخللها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة ، وأن تقدير عنصر الاستقرار ونية الاستيطان اللازم توافرهما فى الموطن من الأمور الواقعية التى يستقل بتقديرها قاضى الموضوع.

فضلاً عن أن قيام عنصر الاستقرار ونية الاستيطان اللازم توافرهما فى الموطن من الأمور الواقعية ([502]) التى يستقل بتقديرها قاضى الموضوع .

([499]) حكم النقض فى الطعن رقم 78 لسنة 32 ق، جلسة 3/10/ 1966 ، س 17، ع 2، ص 551.

([500]) حكما النقض فى الطعنين رقمى 73لسنة 35ق ، 105 لسنة 38 ق ، جلسة 1969/5/27، س 20، ع 2، ص 802.

([501]) الطعن بالنقض رقم 103 لسنة 48 ق ، جلسة 1979/12/13، س 30، ع 3، ص 261.

([502]) الطعن بالنقض رقم 43 لسنة 33 ق ، جلسة 5/26/ 1966 ، س 17، ع 2 ، ص 1271.

ولذلك قضى بأنه ([503]) ينبغى أن يتوافر في الموطن الا يكون قصد الشخص الارتحال عنه ، ولا يجوز أن يقتصر الموطن على المسكن ، بل ينبغى أن يتوفر في هذا الموطن ان يقيم فيه الشخص ، وأن تكون إقامته فيه بصفة مستمرة ، وعلى وجه يتحقق به شرط الاعتياد ، ويتوفر فيه معنى الرابطة بين الشخص ومكان معين بالذات في البلد الذى يقيم فيه.

ولا تتوفر هذه الشروط في السكن الذى يقيم فيه الشخص الذى يعمل في البلاد العربية بنظام الإعارة أو التعاقد الشخصى ، إذ لا تقوم رابطة بين الشخص وبين مكان السكن في الخارج ، ولايوصف مسكن هؤلاء العاملين بأنه موطن، لأنه مسكن عارض أو لا يصلح محلاً للإقامة المعتادة والاستقرار وعدم الارتحال.

وتجيز المادة 41 مدنى أن يعتبر محل التجارة – بالنسبة للأعمال المتعلقة به -موطناً للتاجر ، بجانب موطنه الأصلى للحكمة التى افصح عنها الشارع من أن قاعدة تعدد الموطن تعتد بالأمر الواقع ، وتستجيب لحاجة المتعاملين .وقد قضى بأنه إذا كان الثابت ([504]) أن أمر الآداء الذى أعلن للطاعن فى محل تجارته بالقاهرة قد صدر فى شأن يتعلق بالتجارة التى كان يباشرها وقت الإعلان فلا محل لما يثيره من أن محل إقامته الفعلية بالسعودية ، وأنه غادر محل إقامته فى مصر ، لأن الإقامة الفعلية ليست عنصراً لازماً فى موطن الأعمال الذى يظل قائماً ما بقى النشاط التجارى مستمراً ، وله مظهره الواقعى الذى يدل عليه.

كما قضى ([505]) بأن المكان الذى يباشر فيه الشخص تجارة أو حرفة يعتبر موطناً ، فيما يتعلق بأعمال إدارة هذه التجارة أو الحرفة وفقاً لنص المادة 41 مدنى.

وحكم ([506]) بأنه يجوز اعتبار مكتب المحامى موطن أعمال له ، بوصفه المكان الذى يباشر فيه مهنته على نحو ما نصت عليه المادة 41 مدنى ، على أن ذلك يقتصر على الأعمال المتعلقة به ، والمتصلة بمهنته، وعمله فيه كمحام ، ومن ثم فلا يتعداها إلى ما يتعلق بغيرها من الأعمال أو بغيره من الأشخاص .

([503]) حكم النقض في الطعن رقم 3109 لسنة 31 ق ، جلسة 1988/1/30.

([504]) حكم النقض فى الطعن رقم 358 لسنة 30 ق ، جلسة 1966/1/4 ، س 17ع 1، ص 32.

([505]) الطعن بالنقض رقم 946 لسنة 46 ق ، جلسة 1987/5/29، س 29ع 1، ص 359.

([506]) حكم فى النقض فى الطعن رقم 544 لسنة 44 ق ، جلسة 1/20 / 1979، س 30 ع 1، ص 299.

وقد أخذت اللائحة التنفيذية بهذا الحكم حين اعتبرت المادة (3) منها أن للشخص الطبيعى موطناً دائماً فى مصر إذا كان له محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص نشاطه فى مصر. أو إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة فى مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

ولذلك يلزم لتحديد مكان الإقامة حتى يعتبرالشخص خاضعا للضريبة، أن يتوافر فى هذه الإقامة ركنان أساسيان[507]، هما الوجود الطبيعي ونية الإقامة بصفة معتادة0

فلا يكفي أن يحتفظ الشخص بمحل دائم للسكني بمصر لاعتباره مقيما بها طالما أن نيته لم تنصرف إلي اتخاذ مصر موطنا معتاداً، كما أنه لا يهم أن يقيم الشخص في مسكن دائم أو فندق أو يتنقل بين الفنادق طوال إقامته بمصر، ورغم ذلك يعد مقيما إقامة معتادة بها طالما وجدت من الدلائل التي تثبت انصراف نيته إلي اتخاذ مصر موطنا معتاداً. ولا يختلف الأمر فيما إذا كان الشخص يوجد فى مصر فى مكان مملوك له أو مستأجر، أو غير ذلك[508] .

كما لا يشترط لتحديد الإقامة الدائمة أن يستقر الشخص مدة طويلة نسبياً خلال السنة علي نحو متصل غير منقطع، وإنما يكفي وجوده بمصر مدة طويلة ولو علي فترات متقطعة خلال السنة0

ومن ثم يتطلب تعيين الإقامة المعتادة الوقوف علي كل حالة علي حدة لبيان ظروف الحال، وحتى يمكن الموازنة بين مصالح ذي الشأن وإقامته في مصر، ومصالحه في مختلف البلدان الأخري0

واعتبرت اللائحة التنفيذية [509] للقانون أن الممول مقيم فى مصر إذا كان له محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه فى مصر.

وهذه الحالة ترتبط بين الإقامة والنشاط الخاضع للضريبة إذ يدل وجود مقر لمزاولة النشاط مع المزاولة الفعلية من خلاله على أن الممول يقيم فى مصر بغض النظر عما إذا كان لهذا الممول موطن دائم فى مصر، ودون

---

(507) د0 زكريا محمد بيومي، ص 515 – ص 516.

508 أنظر البند رقم من المادة 3 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

509 البند 3 من المادة 2 من اللائحة التنفيذية للقانون.

اعتبار للمدة التى يقيم فيها ، أى سواء مكث بمصر أكثر ،أو أقل من 187 خلال السنة .

ويشترط لتوافر الحالة أن يكون للممول محل تجارى أو مكتب مهنى بالمعنى القانونى ، أى مكان تتوافر فيه العناصر المادية والمعنوية لمزاولة العمل ، أو المصنع بما فيه من ماكينات وعمال ، وأن تكون هذه الأماكن مخصصة لمزاولة نشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى بحسب الأحوال . ولا يهم أن تكون هذه الأماكن مملوكة لهذا الممول أو يستأجرها ، أو يستغلها بأية صفة كانت.

وفى المقابل لا يدل على الإقامة مجرد امتلاك الممول لقطعة أرض فى مصر، أو أن يكون له محل أو مصنع مهجور ، أو يزاول فيه غيره النشاط .

2- الإقامة فى مصر مدة تزيد على 183 يوماً فى السنة

إن اتخاذ الممول مصر محلا لإقامته لمدة 183 يوما تعني أنه قد أقام بها المدة الأطول خلال السنة مما يعد قرينة علي اتخاذها مقراً معتاداً لإقامته.

وقد اختار المشرع أن يحدد هذه المدة بالأيام، بدلا من الشهور، إذ كان يمكن النص علي أن يقيم في مصر لمدة تتجاوز ستة أشهر في السنة، وذلك حتى يحسم الخلاف الذي يثور إذا ما كان مجموع الستة أشهر التي قضاها خلال السنة لا تمثل القدر الأكبر باعتبار أن بعض الأشهر قد يكون 28 يوما أو 29 يوما أو 30 يوما0

ولا يهم أن يكون الممول قد أقام بمصر أكثر من 183 يوما خلال السنة إقامة متصلة، أو إقامة متقطعة، حيث يكفي أن يكون مجموع مدة، أو مدد، إقامته بمصر قد زادت عن 183 يوما ولو بيوم واحد للاستدلال علي اتخاذ مصر موطنا معتادا له.

كما يعتبر الشخص مقيما إذا كان يتردد بصورة منتظمة علي البلاد للقيام ببعض الأعمال دون أن يحتفظ بمحل دائم للسكني، طالما تجاوزت مدة إقامته بمصر 183 يوما، ولا يهم أن يكون قد أقام خلال هذه الفترة في مسكنه الخاص أو في الفنادق أو ضيفا علي صاحب مسكن بمصر0

وتطبيقا لذلك فقد أفتي مجلس الدولة[510] بأن الممول الذي يعمل مراسلا لجريدة أجنبية في مصر وبلاد الشرق الأوسط يعتبر مقيماً في مصر إقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام، ويعود إليها من أسفاره التي تستغرق باقي السنة، إذ أنه قد اتخذ مصر مستقرا لعمله وأهله، حتى ولو لم يكونوا يصحبونه في أسفاره إلي سائر بلاد الشرق الأوسط، وكان يصرف ما يحتاجه من مرتبه في مصر0

ولكن هل يكفي أن يقيم الشخص في مصر مدة تزيد فى مجموعها علي 183 يوما لاعتباره مقيما يخضع للضريبة فيها حتى ولو كانت هذه المدة هى حاصل إقامته المتقطعة بمصر خلال عدد من السنوات؟

وللإجابة علي هذا التساؤل نشير إلي أن البند (2) من المادة (2)المشار إليها يشترط الإقامة المتصلة أو المتقطعة لمدة تزيد علي 183 يوما خلال (اثنى عشر شهراً)، وفي ذلك إشارة إلي أنه يلزم حساب مدة 183 فأكثر عن مدة سنة على الأكثر ، بحيث تكون كل فترة مكونة من سنة أو اثنى عشر شهراً هى وحدة حساب مستقلة بذاتها ، ومن ثم فلا يعد مقيماً فى مصر الشخص الذى يمكث فيها مدة مائة يوم فى سنة ، وتسعين يوماً فى سنة أخرى ، لأنه لم تتجاوز إقامته فى أى سنة منهما مدة 183 يوماً.

كما أنه لايكفى مجرد الإقامة فى مصر لمدة تتجاوز 183 يوماً خلال السنة الواحدة لإخضاع هذا المقيم للضريبة ولو لم يزاول نشاطاً أو يحقق دخلاً فيها ، لأن العبرة بالإقامة هنا هى الإقامة الضريبية ، وليست مجرد الإقامة لأى سبب . يؤكد ذلك أن صدر المادة (2) تنص على أنه "فى تطبيق أحكام هذا القانون" ، أى لأغراض تطبيق قانون الضريبة ، التى تفرض على واقعة تحقق الدخل أو الإيراد .

وعلي هذا الأساس فلا يخضع السائحون الأجانب أو الزائرون لمصر لمتابعة مؤتمرات علمية أو أحداث فنية أو غير ذلك للضريبة في مصر، إذا ما تجاوزت مدة إقامتهم بمصر 183 يوما خلال السنة حيث لا تنصرف نيتهم إلي اتخاذ مصر موطنا معتاداً لهم، فضلا عن أنهم لم يزاولوا نشاطا يخضع للضريبة بها0

---

[510] فتوى إدارة التشريع لوزارة المالية والاقتصاد رقم 183-52-2389، بتاريخ 1955/12/4 مشار إليها في تعليمات مصلحة الضرائب رقم (1) بتاريخ 1956/1/4.

والعبرة في تحديد المدة هنا بالسنة الضريبية، والتي اعتبرها المشرع سنة ميلادية من أول يناير إلي آخر ديسمبر من كل عام، أو أى فترة مالية لاتقل عن اثنى عشر شهراًً .

3- حصول المصرى على دخله من خزانة مصرية

وتتعلق هذه الحالة بموظفي الدولة أو القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص الذين يعملون في الخارج ويحصلون علي دخولهم من خزينة مصرية . فهم موظفون تابعون لمصر، ويحصلون علي دخول من مصر، وإن كانت أعمالهم تؤدي في الخارج.

ومن ثم فإن هؤلاء الموظفين يعتبرون مقيمين إقامة معتادة في مصر، وهي إقامة حكمية لأنهم يزاولون أعمالهم في الخارج، وبهذه الإقامة الحكمية تخضع الإيرادات التي يحصلون عليها من مصر للضريبة.

ومن أمثلة هؤلاء رجال السلكين السياسي والقنصلي المصريين في الخارج، والمبعوثون المقيمون في الخارج ويتلقون رواتبهم من خزانة الحكومة المصرية0

وقد اشترط النص أن يكون الشخص من الموظفين ، وأن يكون ما تلقاه من دخول من عمله بالخارج من خزينة مصرية، ومن ثم فلا يطبق هذا النص علي العاملين بالدولة الذين يعارون للعمل بالخارج، علي أن تتحمل الدولة المستعيرة أو المتعاقدة مرتباتهم أو دخولهم.

كما لا يعد مقيماً الأجانب الذين يقيمون في الخارج ويعملون في مكاتب مصرية أو لحساب الحكومة المصرية بالخارج ، مع أنهم يتلقون دخولهم من خزانة الحكومة المصرية[511] . وهو وضع منتقد خلافاً لما كان قد قرره القانون السابق الذى كان يكفى للخضوع للضريبة أن يكون الشخص من موظفى الدولة الذين يحصلون على دخولهم من خزينة الدولة سواء كانوا مصريين أم أجانب .

ثانياًً: حالات إقامة الشخص الاعتبارى

بينت المادة (2) من القانون الأحوال التى يكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر عند توافر أى منها ، وهى :

1- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى.

---

[511] د0 زكريا بيومي، ص 40.

2- إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر.

3- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50%."

ونبين ذلك فيما يلى :

1- التأسيس وفقاً للقانون المصرى

اعتبر القانون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر ، إذا كانت مصر هى المكان الذى تأسس فيها ، أو تمت فيها إجراءات تأسيسه . وهو بذلك يترك للشركاء حرية اختيار جنسية الشركة وفقاً لما يتفقون عليه بإرادتهم المنفردة .

كما يمتاز هذا المعيار بالسهولة ، إذ يكفى للحكم على موطن الشركة النظر فى عقد تأسيسها ، لمعرفة البلد الذى تأسست فيه ، ومن ثم نسبة إقامتها إلى هذا البلد .

ومع ذلك ، فإنه يعيب ([512]) معيار التأسيس أنه يقوم على افتراض أن الشركة كشخص اعتبارى ، ما هى إلا حيلة أو مجازاً من صنع المشرع ، ولا يولد إلا عن طريق التشريع ، وذلك على الرغم من أن الشخص الاعتبارى حقيقة واقعة ، يولد قبل إصدار التشريع الخاص به ، ويقتصر دور التشريع على الاعتراف به .

كما يؤدى الأخذ بهذا المعيار إلى احتمال قيام تهرب ضريبى ([513])، ينشأ حين يختار الشركاء لتأسيس شركتهم دولة تمنح مزايا أو إعفاءات ضريبية معينة أكبر من تلك التى تقررها الدولة التى ترتبط بها الشركة فعلاً ، ويتم مزاولة معظم نشاطها فيها ، مما يؤدى إلى تحقيق أرباح لهذه الشركة يمكن أن تفلت من الخضوع للضريبة دون سبب مشروع.

لذلك لم يكتف القانون بمعيار بلد التأسيس لاعتبار الشركة مقيمة فيها ، وإنما اخذ أيضاً بمعيار مركز الإدارة الرئيسى أو الفعلى :

2- مركز الإدارة الرئيسى أو الفعلى فى مصر

([512]) د. أحمد قسمت الجداوى الوجيز فى القانون الدولى الخاص ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1978، ص 260.

([513]) أنظر رسالتنا للدكتوراه : المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 1993، ص 89- ص 91.

إذا لم تكن الشركة مؤسسة فى مصر ، ولكنها اتخذت من مصر بلد مركز إدارتها الرئيسى أو الفعلى ، فإنها تعتبر وفقاً للمادة (2) من القانون مقيمة فى مصر .

ويرجع ذلك إلى أن الإدارة توجد غالباً فى الدولة التى يمارس فيها الشخص النشاط ، ولكن قد يمارس المشروع النشاط فى دولة وتتركز إدارته فى دولة أخرى ، لذا يمكن اعتبار الدولة التى تتركز فيها الإدارة ، أو التى يوجد فيها مركز إدارتها الرئيسى هى دولة الموطن لهذه الشركة .

وقد لا تكون مصر هى مركز الإدارة الرئيسى ، ولكنها هى مركز الإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى ، أى الدولة التى يدار منها الشخص الاعتبارى بصورة فعلية ، والذى يستدل عليه بقرائن متعددة ، منها أن تكون مصر هى الدولة التى تصدر منها القرارات الهامة للشركة ، أو التى تنعقد فيها جمعياتها العمومية ، أو توجد بها أعمال الإدارة العليا.

وقد قضى بأن [514] مركز الإدارة الرئيسى للشركة التجارية هو المكان الذى تحيا فيه حياتها القانونية، وتصدر عنه القرارات المتعلقة بتسييرها وتصريف شئونها ويرجع في تحديده إلى عقد إنشائها أو نظامها الأساسى، ما لم يكن صورياً. كما قضى بأن الشركات التى يكون مركز إدارتها الرئيسى فى الخارج ولها نشاط فى مصر يعتبر ([515]) مركز إدارتها الرئيسى بالنسبة إلى القانون الداخلى (أى موطنها) هو المكان الذى توجد فيه الإدارة المحلية ، كما أنه إذا كان الموطن الأصلى لشخص – طبيعياً أو اعتبارياً- موجوداً فى الخارج ، ولكنه يباشر نشاطاً تجارياً أو حرفة فى مصر ، فإنه يعتبر المكان الذى يزاول فيه هذا النشاط موطناً له فى مصر فى كل ما يتعلق بهذا النشاط.

أما الشركات التى يكون مركز إدارتها الرئيسى فى الخارج ولها نشاط فى مصر فيعتبر ([516]) مركز إدارتها الرئيسى بالنسبة إلى القانون الداخلى (أى موطنها) هو المكان الذى توجد فيه الإدارة المحلية.

وقد اعتبر القانون الضريبى وجود المركز الرئيسى أو مركز الإدارة الفعلى فى مصر كافياً لاعتبار الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر .

---

[514] طعن رقم 608 لسنة 56 ق جلسة 29 /1991/7.

([515]) الطعن بالنقض رقم 591 لسنة 39 ق ، جلسة 1980/2/4، س 31ع 1، ص 388.

([516]) الطعن بالنقض رقم 591 لسنة 39 ق ، جلسة 1980/2/4، س 31ع 1، ص 388.

وهذا المعيار لم يسلم بدوره من النقد لأن اختيار مصر مركزاً للإدارة الرئيسى يمكن أن يتم بصورة شكلية ،أى ينص عليه فى النظام الأساسى للشركة دون أن تتخذ مصر مركزاً للإدارة الفعلية ، كما أن مركز الإدارة الفعلى يتحدد غالباً من وجهة نظر الإدارة الضريبية التى قد تعول على أمور معينة لا تعبر عن وجود إدارة جدية فى مصر . لذلك حرص القانون على أن تحدد اللائحة التنفيذية قواعد تحديد مركز الإدارة الفعلى حتى لاتنفرد بتحديده مصلحة الضرائب بقرارات تحكمية تجافى الواقع.

وقد حددت المادة 3 من اللائحة التنفيذية متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى ، وذلك إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

1-إذا كانت مصر هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.

2- إذا كانت مصر هى المقر الذى تعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.

3-إذا كانت مصر هى المقر الذى يقيم فيه 50% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .

4- إذا كانت مصر هى المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

ويلاحظ على هذا النص أنه جعل لطبيعة المقر ، أو ظروف الشركاء والمساهمين دخل فى تحديد الموطن الفعلى ، وهو خلط معيب فى رأينا لأن العبرة فى تحديد مقر الإدارة الفعلى هو أن تكون الدولة هى مكان الإدارة لا مكان الإقامة ، بمعنى أنه لا يهم أين يوجد المساهمون ، ولكن من أين تدار الشركة ، وبالتالى فإنه لا يتصور أن تكون مصر هى موطن الإدارة الفعلى إذا توافرت الحالتان الأخيرتان فقط المتعلقتان بإقامة الشركاء والمساهمين عندما تكون إدارة الشركة تتم فعلاً خارج مصر .

ولا يخفف من غلواء هذا النقد القول بأن اللائحة اشترطت توافر حالتين على الأقل لاعتبار مصر مركز الإدارة الفعلى ، لأنها لم تحدد أى الحالتين اللتين يجب توافرهما.

وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 3 من اللائحة التنفيذية بعد تعديلها ([517]) على أنه" وفى جميع الأحوال لا يعد الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلى إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتبارى اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية". ولعل الهدف من هذا النص هو محاربة الشركات الأجنبية التى تحاول الاستفادة من مزايا الاتفاقيات الضريبية التى تبرمها مصر مع الدول الأخرى ، فتصور نفسها على أنها مقيمة فى مصر من خلال توافر حالتين من حالات الإقامة التى حددتها المادة 2 من القانون بالرغم من أنها ليس لها نشاط فى مصر ، أو لاتزاول عملاً فعلياً فيها.

3- امتلاك أغلبية أسهم الشركة

استن المشرع القانون رقم 91 لسنة 2005 معياراً جديداً لاعتبار الشركة مقيمة فى مصر ، وهو أن تكون أغلبية أسهمها (أكثر من 50%) مملوكة للدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة كالهيئات العامة والمؤسسات العامة .

أى أن القانون اعتبر هيمنة الدولة - أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة - وسيطرتها على رأس مال شركة ما دليلاً على أن هذه الشركة مقيمة فى مصر ، بغض النظر عن مكان تأسيسها ، أو مركز إدارتها الرئيسى أو الفعلى . وسواء كانت تزاول نشاطاً فى مصر أم لم تزاول نشاطاً أو تحقق دخلاً فيها.

ولعل ذلك يرجع إلى رغبة المشرع فى أن تخضع هذه الشركة للرقابة الضريبية فى مصر ، باعتبار أن أغلب رأس مال هذه الشركة هو مال عام تملكه الدولة أو أحد شخصياتها الاعتبارية العامة .

ومع ذلك يلاحظ أن هذا المعيار لاينطبق إلا على الشركة ، دون غيرها من الأشخاص الاعتبارية ، ولا يمتد إلى الشركات التى يمتلك القطاع الخاص المصرى معظم رأسمالها ، مما يجعل الشركة العامة أو التى يمتلك رأس المال العام أغلبية أسهمها فى وضع أسوأ من نظيرتها التى يتملك القطاع الخاص أغلب رأسمالها ، وذلك حين تخضع الشركة العامة لازدواج ضريبى نتيجة فرض الضريبة عليها فى كل من مصر والخارج ، بينما لاتخضع الشركة الخاصة للضريبة إلا فى دولة واحدة فقط.

([517]) راجع قرار وزير المالية رقم 193 لسنة 2006 بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

وبناءً على المعايير السابقة فإن الأشخاص الأعتبارية ، التى تأسست بمصرأو اتخذت مصر مركزاً لإدارتها الرئيسى أو الفعلى أو كانت شركة أغلب رأس مالها عاماً ، تعتبر مقيمة فى مصر ، وتحاسب عن كافة إيرادتها وفقاً لنص المادة 47 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، سواء التى تحققت عن مزاولتها للنشاط فى مصر أم فى الخارج ، وحتى لو لم تزاول نشاطاً فعلياً فى مصر ، وإنما تزاول نشاطها فى الخارج فقط . ولا يستثنى من ذلك سوى جهاز الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

أما الأشخاص الاعتبارية الأخرى ، التى لا ينطبق عليها أى من المعايير السابقة ، فإنها لا تعتبر مقيمة فى مصر . وفى هذه الحالة لاتخضع للضريبة على الدخل فى مصر إلا بالنسبة للأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة لها فى مصر.

المبحث الثانى

صور تحقق الدخل فى مصر

متى يخضع غير المقيمين للضريبة في مصر؟

يعتبر الشخص غير مقيم في مصر، عندما لا تتوافر فيه حالات الإقامة التي عددتها المادة الثالثة المشار إليها، ومع ذلك يمكن أن يخضع للضريبة فى مصر ، وذلك بالنسبة للدخل الذي يتحقق فيها.

ويقصد بالدخل المحقق: الدخل الثابت والمستحق الذي يتأكد وجوده ومقداره باتفاق طرفيه، أو بحكم نهائي يصدر في شأنه.

وهذا الدخل يخضع للضريبة حتي ولو كان صاحبه شخصا غير مقيم، طالما كانت مصر هي مصدر هذا الدخل[518]، ويستند ذلك إلي معيار التبعية الاقتصادية التي تجعل من مزاولة الشخص لنشاط معين داخل حدود الدولة أو استثماره لمال فيها أساسا لخضوعه للضرائب فيها علي هذا الجزء من الدخل0

وإذا كان المشرع قد اشترط لخضوع غير المقيم للضريبة أن يكون الدخل محققا في مصر، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن يكون قد حصل غير المقيم علي هذا الدخل فعلا في مصر، إذ يكفي مجرد تحقق الدخل حتي ولو كان قد قبض جزءا منه، أو قبض الدخل كله، في الخارج، ومثال ذلك الطبيب غير المقيم الذي يجري عملية جراحية في مستشفي بمصر، ويحصل

---

[518] د0 السيد عبد المولي، ص 42.

علي أجره، أو جزء منه في الخارج، فإنه يعتبر قد حقق هذا الأجر في مصر، بغض النظر عن واقعة أو مكان الحصول علي هذا الدخل0

وقد بينت المادة (3) من القانون بعض صور الدخل المحقق فى مصر ، وهى :

أ-الدخل من الخدمات التى تؤدى فى مصر ، بما فى ذلك المرتبات وما فى حكمها، وحتى لو كان هذا الدخل يدفعه رب عمل مقيم فى مصر عن عمل أدى فى الخارج . وهذا النص يعتبر مقابل الخدمات دخلاً تحقق فى مصر ، سواء من أدى الخدمة شخص مستقل (محامى أو طبيب أو منشأة خدمات) او شخص تابع (موظف أو عامل) ، طالما كانت هذه الخدمات قد أديت فى مصر.

ب- الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم به فى مصر ، سواء كان هذا العمل يؤديه الفنان أو الرياضى بوصفه تابعاً لمن يدفع له هذا الدخل أو مستقلاً عنه.

وقد خص المشرع الفنان والرياضى بالإشارة إلى دخلهما ، لما يثيره الدخل الذى يحصل عليه كل منهما لاختلاف فى المعاملة الضريبية ، سواء من حيث طبيعة العلاقة التى تحكم الفنان والرياضى بمن يؤدى إليه أعماله تابعاً أم مستقلاً ، هاوياً أو محترفاً .كما تتنوع صور هذا الدخل ما بين مكافأة أو مرتب ثابت أو ما يحصل عليه كناتج إعلانات ، أو حتى كهدايا من المشجعين أو المعجبين[519] .

وأراد المشرع المصرى أن يعتبر الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من نشاطه الذى يقوم به فى مصر ، إنما هو من الدخول المحققة فيها ، ومن ثم تسرى عليها أحكام قانون الضريبة على الدخل تبعاً لطبيعتها وبما يتفق مع نوع الضريبة التى تناسبها.

جـ-الدخل الذى يحصل عليه غير المقيم عن عمل يؤديه عن طريق منشأة دائمة فى مصر، أو نتيجة التصرف فى المنقولات التى تخص هذه المنشأة .

وهذه الحالة تتناول الشخص غير المقيم ، سواء كان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً ، يحقق دخلاً عن عمل يؤديه عن طريق منشأة دائمة ، سواء كان

---

[519] راجع تفصيلاً : *Xavier Oberson, : International taxation of artists & sportsmen, Genève: Schulthess, 2009.*

هذا العمل مستقلاً ، باعتباره مالكاً للمنشأة أو شريكاً فيها ، أو كان تابعاً لمن يمتلك هذه المنشأة . وهذا الدخل يخضع للضريبة بالشروط المقررة فى القانون ، سواء كان ربحاً أو مرتباً ، أو كان ما يحصل مقابل لتصرفه فى المنقولات التى تخص منشأته الدائمة.

د- الدخل الناتج من الاستغلال أو التصرف فى العقارات وما فى حكمها ، كالسفن والطائرات ، وبما فى ذلك العقارات بالتخصيص، الكائنة بمصر . ويعتبر دخلاً متحققاً فى مصر إذا كان ناتجاً عن عقارات كائنة فى مصر ، كالدخل الناتج من تأجير العقار أو بيعه .

ويقصد بالعقارات بمعناه القانونى :كل شئ ثابت لا يمكن نقله أو تعديله دون تلف ، أو العقار بالتخصيص وهو كل منقول مخصص لخدمة العقار كالمحراث للأرض الزراعية ، أو ما فى حكم العقار كالسفن والطائرات.

هـ- التوزيعات على أسهم شركات الأموال المقيمة فى مصر ، وكذلك حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر . كما يعد دخلاً محققاً فى مصر ما توزعه شركات الأموال المقيمة فى مصر من أرباح أسهم ، وما تدفعه شركات الأشخاص المقيمة فى مصر من أرباح الحصص فيها .

و- العائد الذى تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية او الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم فى مصر ، والعائد الذى يتم سداده من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم فى مصر .

ويقصد بالعائد كل دخل او إيراد يستحق للدائن ، ويلتزم به المدين بسبب علاقة مديونية ترتبط بينهما . والذى قد يكون فائدة قرض أو حصة فى ربح أو غير ذلك .

واعتبر المشرع العائد دخلاً محققاً فى مصر بالنظر إلى شخص القائم بدفعه أو سداده ، وهو أن يكون هذا الشخص حكومة أو وحدات الإدارة المحلية او الأشخاص الاعتبارية العامة، أو أى شخص آخر مقيم فى مصر سواء كان شخصاً عاماً أم خاصا، أو كانت من حساب منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم.

ويلاحظ أن المشرع قد فرق بين طريقة أداء هذا العائد فنص على أن يتم سداد العائد بالنسبة للشخص المقيم ، بينما نص على قيام الأشخاص الأخرى بدفع العائد .والكلمتان تفيدان معنى أداء الدين سواء تم دفعه نقداً ، أو تسويته على الحساب ، إذ السداد فى رأينا أشمل من الدفع ، وكلاهما ينقضى به الدين.

ز- مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى تدفع من منشأة دائمة فى مصر ، ولو كان مالكها غير مقيم فيها. وهذه المبالغ مقابل الانتفاع بحق مادى أو معنوى ، أو بهما معاً ، كمقابل إيجار مكان أو الترخيص لمزاولة نشاط أو الانتفاع بحق معنوى ، وغيره من الصور التى تعتبر دخلاً بالنسبة لمن تدفع إليه ، طالما كان من بدفعها شخص مقيم فى مصر ، أو منشأة دائمة فيها. يستوى فى ذلك أن يكون من يحصل على هذه المبالغ شخص مقيم فى مصر أو فى خارجها.

ح- الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية. وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة فى الخارج[520].

وقد استحدث المشرع هذه الصورة بالقرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 لتتوافق مع ما قرره بفرض ضريبة على توزيعات الأوراق المالية أو الأرباح الناتجة عن التصرف فيها . وهو تعبير أشمل مما قرره المشرع من قبل حين اعتبر فى البندين (ز) و(ح) من المادة 3 من قبيل الدخل المحقق فى مصر التوزيعات على أسهم شركات الأموال المقيمة فى مصر ، وكذلك حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر . لأنه يدخل ضمن صور الدخل الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأرباح أو الحصص.

و هذه الصور أتى بها المشرع على سبيل المثال ، يؤكد ذلك الصورة العامة التى جاء بالبند رقم (ك) من المادة 2 من القانون ، ونصها " الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر"، وذلك تحوطاً من المشرع من وجود صور لأخرى لإيرادات لم يذكرها .

وينبغى التنوية إلى أن ذكر هذه الصور المختلفة للدخل المتحقق فى مصر لا تعنى بذاتها أن مجرد تحققها على النحو المشار إليه فى المادة 2 المذكورة أنها تخضع تلقائياً للضريبة على الدخل فى مصر ، وإنما هى مجرد صور ذكرها المشرع لتوضيح أمثلة لما يعد دخلاً متحققاً فى مصر ، ولكن أمر خضوعه للضريبة من عدمه يرجع فيه إلى الأحكام الموضوعية لكل ضريبة نوع من الدخول التى نص عليها القانون تفصيلاً فى المواد

[520] هذه الصورة مضافة بالبند رقم (ل) للمادة 2 من القانون رقم 91 لسنة 2005، وذلك بموجب القرار بقانون رقم 53 لسنة 2004 ، الذى يعمل به اعتباراً من 2014/7/1.

الخاصة بها فى هذا القانون. التوزيعات على أسهم شركات الأموال المقيمة فى مصر ، وكذلك حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر

المبحث الثالث

المنشأة الدائمة

يعتبر وجود المنشأة الدائمة دليلاً على مزاولة الأجنبى للنشاط فى مصر توجب خضوعه للضريبة ،وقد استحدث القانون رقم 91 لسنة 2005 النص على الأحكام التفصيلية ببيان المقصود بالمنشأة الدائمة وصورها وما لايعد منشأة دائمة ، وذلك فى المادة رقم (4) منه ، على الرغم من أن القوانين السابقة كانت تعتد بالمنشأة الدائمة كأساس لفرض الضريبة على الممول غير المقيم استناداً لأحكام القضاء.

ويلاحظ أن القانون الجديد لم يبتدع أحكاماً خاصة بالمنشأة الدائمة ، وإنما نقل هذه الأحكام من النصوص الواردة باتفاقيات الازدواج الضريبى التى تبرمها مصر مع الدول الأخرى [521]،

الفصل الثالث

النطاق الشخصى

تهتم التشريعات الضريبية بتحديد الممول ، أو الشخص الذى يخضع للضريبة تحديداً دقيقاً ، بحيث لايترك للإدارة الضريبية حق التوسع فى إخضاع من يريد المشرع إلزامه بالضريبة ، كما تعطى للملتزم بآدائها فرصة التيقن من أنه هو المقصود بهذه الأحكام ، وفى ذلك إعمال لقاعدة دستورية مؤداها أنه لاضريبة ولاإعفاء منها إلا بنص.

[521] ولهذا النقل خطورته ، فهو من ناحية يختزل أحكام المنشأة الدائمة فى عدد قليل من الأحكام فى قانون الضريبة بالرغم من احتواء المنشأة الدائمة على الكثير من التفصيلات التى تغطى مشكلاتها المتعددة ، كما أن هذا النقل يقيد حرية المفاوض المصرى فى الخروج على بعض هذه الأحكام وتبنى أحكاماً أفضل لمصر عند إبرام اتفاقيات ضريبية مع الدول الأخرى ، لأنه فى هذه الحالة يحق للممول الأجنبى التمسك بما هو مقرر بالقانون الضريبى الداخلى إذا كان أصلح له من الاتفاقية الضريبية . راجع فى هذا الشأن مؤلفنا : تفسير وتطبيق الاتفاقيات الضريبية، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2008.

وينصرف لفظ الممول بوجه عام إلى دافع الضريبة *Taxpayer* أى الشخص الطبيعى أو المعنوى الذى يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله ([522])، أو نتيجة الأرباح والفوائد التى يحصل عليها من رؤوس أمواله . إلا أن لفظ الممول – بذاته- لا يستند إلى تعريف محدد فى أغلب التشريعات المختلفة ، حيث جاءت هذه التشريعات بتحديد الأشخاص الذين ينطبق عليهم مفهوم لفظ الممول دون إيراد تعريف معين للفظ.

وقد ترتب على عدم إيراد التشريعات الضريبية السابقة تعريف للممول أن فرق بعض الكتاب ([523]) بين ما يعرف بممول الواقع ، والممول القانونى . ويقصد بممول الواقع الشخص الذى يتحمل عبء الضريبة بسبب انتقال هذا العبء عليه رغم أنه ليس الملتزم قانوناً بالضريبة . وتتحقق هذه الظاهرة بوضوح فى حالة الضرائب الجمركية – مثلاً – فهى تفرض على التاجر المستورد لكنه قد يتمكن من نقل عبئها إلى تاجر التجزئة أو المستهلك ؛ وعندئذٍ لا يعتبر هذا التاجر أو المستهلك مديناً قانوناً بالضريبة ، ذلك أن المشرع لم ينص على إلزامه بها ، بل إنه تحمل بها نتيجة ظروف اقتصادية ساعدت على إلقاء عبئها عن كاهله ، فهو إذن ليس ممولاً من الناحية القانونية ، وإن كان كذلك من الناحية الواقعية.

أما الممول القانونى فهو الشخص الذى يقرر المشرع أنه يلتزم بأداء الضريبة مباشرة ، كما إذا فرضت الضريبة على التاجر المستورد للبضاعة ، وقرر المشرع فى نفس الوقت أنه إذا لم يدفع هذا الشخص الضريبة فإنه يمكن تحصيلها ممن يشترى منه البضاعة ، وعندئذٍ ينقلب المشترى فيصبح ملتزماً بالضريبة قانوناً.

ولكننا نفضل التفرقة بين الممول والملتزم بأداء الضريبة ، فالممول هو الشخص الذى يعنيه المشرع بالخضوع للضريبة والالتزام بأدائها بصفة أساسية ، بينما يكون الملتزم بأداء الضريبة شخص آخر يقع عليه الالنزام بحجز الضريبة المستحقة على الممول وتوريدها نيابة عنه إلى الإدارة الضريبة ، ويطلق عليه أحياناً بالمكلف ،كما هو الحال فى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991.

([522]) د. رابح رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1991، ص 10–ص 17.

([523]) د. حسين خلاف : الأحكام العامة فى قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1956، ص 164، ص 165.

وقد استحدث قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم 91 لسنة 2005 مادة خاصة ببعض التعريفات التى تعطى معنى خاصاً ببعض الألفاظ والعبارات الواردة فى القانون ([524])، هى المادة رقم (1) منه. وقد عرفت الممول بأنه : "الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

وبذلك يكون القانون قد قصر لفظ الممول على الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة ، أو ذكر القانون صراحة أنه خاضع لها ، بخلاف غيره ممن ألزمه ببعض الالتزامات الضريبية ، كرب العمل حين

---

[524] اختلف الفقهاء فى مدى أهمية أن يتكفل المشرع بوضع تعريفات داخل القانون لبعض الألفاظ أو العبارات الواردة به ، فمنهم من يعارض هذا الاتجاه من منطلق أن التعريف التشريعي يعلو على بقية التعريفات الأخرى ، و أنه ليس من الحكمة بمكان أن يقيد المشرع نفسه بتعريف لا يلبث بعد فترة من الزمن أن يكون قاصراً عن مسايرة التطور أو أن يؤدى إلى أن يتنافى مع النصوص التى يجب أن يوفر لها قدراً من أسباب الاستقرار التشريعى . **راجع : د. مدحت عباس أمين : نظرية التكاليف فى التشريع الضريبى العراقى ، دراسة مقارنة بين التشريعين المصرى والإنجليزى ، رسالة دكتوراه ، مكتبة الأنجلو ، القاهرة ، 1980، ص 94، ود. مصطفى عبد القادر، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ص 352.** بينما يؤيد آخرون أن يحدد المشرع تعريفاً لبعض الألفاظ حتى يقضى بقدر الإمكان على التضارب فى التعريفات والتوضيحات التى قد لا تتفق مع القانون أو لا تتماشى مع ما يقصده المشرع من أحكام. **موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومى ، لطبعة الأولى ، توزيع مكتبة شادى ، القاهرة، ص 86.**

ومن جانبنا نرى أنه لا بأس من أن يضع المشرع بعض التعريفات للألفاظ الواردة بالقانون ، وخاصة إذا كان لهذه الألفاظ اتصال بأحكام جديدة أو مستحدثة بالقانون ، أو كانت لهذه الألفاظ معان مختلفة ويريد المشرع أن يتبنى معنى محدداً لها يتلاءم مع ذاتية القانون الواردة فيه . ومن ثم وجب على المشرع أن يقتصد فى اتجاهه نحو التعريف بكثير من الألفاظ التى استقر معناها فى القوانين السابقة ولم يعد لها معنى خاص فى القانون الجديد كألفاظ الممول ، والضريبة والوزير وشركة الأموال وشركة الأشخاص التى حرص قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 أن يورد لها تعريفات فى مادته رقم (1) منه دون أن تضيف هذه التعريفات جديداً . إذ يخشى أن تستغل التعريفات المتعددة فى القوانين الضريبية فى تجنب الضريبة ، حين يدفع الممول فى مواجهة الإدارة الضريبية بأن معاملته أو وضعه يختلف عما قرره المشرع من معنى خاص لعبارات القانون ، على غير ما يقصد المشرع .خاصة وأن القضاء – من ذلك مثلاً حكم النقض الجنائى رقم رقم 847 لسنة 26 ق جلسة 1956/10/30– يرى أن "التعريف الذى يعنى المشرع به – فى القانون أو لائحته التنفيذية – يعتبر نصاً تفسيرياً يلحق بالتشريع من وقت صدوره ، كما يلحق بكل تشريع لاحق يخول الشارع فيه لمصلحة الضرائب سلطة أو حقاً".

يحجز ضريبة المرتبات المستحقة على العامل لديه ، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب ، أو الجهة التى تحجز بعض مبالغ تقوم بخصمها من المنبع تحت حساب الضريبة المستحقة على الشخص المخصومة منه ...وهكذا.

وقد فرق القانون بين الممولين تبعاً لشخصياتهم القانونية ، فقرر أحكاماً خاصة بالأشخاص الطبيعيين ، وأخرى للأشخاص الاعتبارية ، وجعل لكل منهم كتاباً مستقلاً .

أولاً الشخص الطبيعى

يخضع الشخص الطبيعى للضريبة على الدخل بوصفه ممولاً فرداً ، سواء كان يزاول نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم مهنياً أم غير تجارى ، يستثمر بذلك ماله الخاص حيث يعمل مستقلاً من خلال تنظيم يعرف بالمنشأة الفردية ، أو يعمل تابعاً لدى الغير فيحصل على مرتبات وما فى حكمها يخضع بسببها للضريبة، وسواء كان هذا الشخص الطبيعى بالغاً أم قاصراً .

وتفرض الضريبة على أرباح المنشأة بصرف النظر عما إذا كان الممول كامل الأهلية أو عديمه ، وسواء كان القانون التجارى يعترف له بصفة التاجر أو لا يعترف ، ولو كان امرأة لم تحصل على إذن زوجها بالتجارة، على الرغم من أن القانون التجارى يحتم عليها الحصول على هذا الإذن .

كما يعد ممولاً الشخص الطبيعى الذى يزاول النشاط الخاضع للضريبة حتى ولو كان محظوراً عليه الاتجار كالموظفين ورجال الجيش ، ذلك لأن قوانين الضرئب لا تنظر إلى الأهلية القانونية للشخص، إذ لا يهم ما إذا كانت الأعمال التى زاولها تتميز بالصحة أو البطلان قبل الغير طبقاً لأحكام القانون التجارى أو غيره من القوانين . فالعبرة بالنشاط المنتج سواء كان مشروعاً ومتحققاً طبقاً لما يقضى به القانون أم لا ، لأن كل ما يهمه هو تحقيق ربح نتيجة ممارسة نشاط أو أعمال تخضع للضريبة([525]).

وقد أفرد القانون رقم 91 لسنة 2005 كتاباً خاصاً بالمعاملة الضريبية للشخص الطبيعى الفرد ، هو الكتاب الثانى من القانون . وأطلق عليه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، مغايراً بذلك المسمى الذى جاء

---

[525] موسوعة د. زكريا بيومى، ص 87.

به القانون الملغى رقم 157 لسنة 1981 للكتاب الأول منه بعنوان : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وما فى حكمهم ".

ولهذا التغيير دلالته الهامة ، لأنه يشير إلى ما استحدثه القانون الجديد من أحكام خاصة بالممول الفرد ، بخلاف غيره من الممولين الذين يعتبرون أشخاصاً اعتبارية ، وهى الشركات والجمعيات والنقابات ، وخاصة شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات الواقع). إذ اعتد القانون الجديد – ولأول مرة – بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، ومن ثم أخضع صافى أرباحها قبل توزيعها على الشركاء للضريبة ، بخلاف ما كان مستقراً فى القوانين الضريبية السابقة وهو عدم الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص ، واعتبار كل شريك فيها ممولاً فرداً يحاسب ضريبياً عن حصته فى ربح الشركة بالإضافة على ما يحصل عليه من دخول أخرى خاضعة للضريبة .ومن ثم كانت مصلحة الضرائب تصدر كتب ربط وأوراد تحصيل بعدد هؤلاء الشركاء.

وقد دافعت اللجنة المشتركة بمجلس الشعب ـ إبان مناقشة هذا القانون- على الاتجاه الحديث بمقولة: إعمالاً للعدالة وتيسيراً على الشركاء فى شركات الأشخاص بالتعامل الضريبى مع الشركة دون التعامل الفردى مع الشركاء فيها.

بيد أن هذه المعاملة أفقدت الشركاء فى شركات الأشخاص كثيراً من المزايا الضريبية كان يمكنهم الحصول عليها فيما لو استمر القانون فى معاملتهم على أنهم أفراد كالقانون السابق ، إذ حرموا من الحصول على الإعفاء لكل منهم بواقع خمسة الآف جنيه من صافى دخولهم السنوية .

ولا يتمتعون بالأسعار التصاعدية على صافى دخولهم أو أرباحهم والتى يستفيد منها الممول الفرد وهى التى تتراوح ما بين 10%، 15%، 20% ، و22.5% بينما يخضع الشخص الاعتبارى كقاعدة عامة لسعر نبى ثابت قدره 22.5% أياً كان صافى دخله.

ولا يتمتع الشركاء فى شركات الأشخاص بالمعاملة الخاصة لكل دخل أو إيراد حسب مصدره ، بل يحاسبون ضريبياً عن كافة أرباحهم أياً كانت مصادر دخولهم ، وبالتالى يتمكن الأفراد من التمتع ببعض الإعفاءات الممنوحة لصور معينة من الدخل ولايسرى ذلك على ذات الربح الذى يحققه

الشخص الاعتبارى كالربح الناتج عن النشاط الزراعى أو الخصم المقرر لتأجير الوحدات المفروشة أوالإيجار المحدد المدة وفقاً للقانون المدنى([526]).

كما أوقعهم تحت وطأة إهمال المسئول عن الشركة فى الطعن على الضريبة فتصبح واجبة الآداء منهم ، دون الحق فى أن يطعن كل منهم على استقلال ، وعدم إتاحة المجال لأن يستفيد كل شريك بطعن شريكه كما كان مقرراً فى القانون السابق.

ولعل ما دعا القانون الجديد إلى الاعتراف بالشخصية الاعتبارية لشركات الأشخاص هو تجنب تفادى الضريبة الذى كان يلجأ إليه كثير من شركات الأشخاص بتكوين شركات وهمية أو صورية هدفها تفتيت الأرباح ، أو للحد من الأعباء الإدارية التى كانت تتحملها مصلحة الضرائب نتيجة إخطار أعداد كبيرة من الشركاء بقرارات الربط إجراءات التحصيل

ومع أن هذا الهدف مفيد فى تجنب التهرب وتخفيض تكاليف الجباية إلا أنه فى الواقع يتجاهل أن هناك عدداً كبيراً من شركات الأشخاص كانت فى حقيقتها شركات حقيقية ، وأن شركاءها يتحملون بالوضع الجديد نتيجة فشل المصلحة فى تعقب حالات الصورية ، فضلاً عما قد تؤدى إليه المعاملة الضريبية الجديدة من انقضاء العديد من الشركات وتحولها إلى منشآت فردية على الرغم من أهمية الشركات اقتصادياً مقارنة بالمنشآت الفردية .

حالة المنشآت الفردية الموروثة

استثنى المشرع من قاعدة فصل الشخصية الاعتبارية للشركة عن شخصية شركائها حالة واحدة ، هى حالة الشيوع التى تقوم عندما تؤول ملكية المنشأة الفردية إلى ورثة صاحبها بعد وفاته ، فيضطرون إلى إدارتها بصورة جماعية بوصفهم ورثة لهذه المنشأة .

وفى هذه الحالة يعامل القانون رقم 91 لسنة 2005 كل وارث على حدة ، فتحسب الضريبة على حصة الوارث من أرباح المنشأة مضافاً إليها أرباحه من الإيرادات الأخرى على اعتتبار أن كل وارث منهم هو ممول فرد.

---

[526] وفى المقابل لا تسرى الأحكام الخاصة بالخضوع للضريبة التى قصرها المشرع على الأفراد دون الأشخاص الاعتبارية الأخرى كالضريبة الخاصة بالتصرفات العقارية المقررة بالمادة 42 من القانون 91 لسنة 2005.

ولعل المشرع أراد بهذا الاستثناء - فى المادة (1) من القانون- أن يؤكد قاعدته لا ليخرج عليها ، ذلك لأن هذه الإدارة الجماعية لا تتعلق بإدارة شركة ، وإنما تتعلق بمال شائع يملك الوارث فيه حصة غير مفرزة ، ولم تنعقد نيتهم على إنشاء شركة . يؤكد ذلك أن هذه المعاملة لا تنطبق على الصور الأخرى لشركات الواقع ، ومنها الشركة التى تنعقد بإرادة طرفين أو أكثر دون أن تستوف إجراءات الشهر والتوثيق ، كما لا تنطبق على حصة المتوفى فى شركة قائمة آلت إلى ورثته بعد وفاته ، فحلوا محله فيها ، فتكون حصتهم مجتمعة هى حصة شريك فى شركة ،وفى كلتا الحالتين المذكورتين تعامل الشركة على أنها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية شركائها.

وتطبيقاً لذلك نصت المادة (1) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه : " إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الفرد " .

ومؤدى هذا النص أنه يشترط لمعاملة الورثة معاملة الممول الفرد من الناحية الضريبية الشروط الآتية :

1-أن تؤول المنشأة التى يديرها شركاء الواقع إليهم بالميراث : فلا تسرى هذه المعاملة على شركاء الواقع الذين يعتد بواقعهم القانون حماية لمصلحة الغير المتعامل معهم ، وذلك بالنسبة لشركة الواقع التى تنعقد بين شركاء انصرفت نيتهم إليها ابتداء، ولكنها لم تستوف إجراءات الشهر والتوثيق اللازمة لقيام الشركة قانوناً . فمثل هذه الشركة الواقعية أو الفعلية كيان نشأ ابتداء بإرادة أصحابها كشركة ، ومن ثم وجبت معاملتها كشخصية اعتبارية لأغراض الضريبة ، بخلاف المنشأة الفردية التى آلت إلى الورثة دون إرادة منهم ، بسبب وفاة مورثهم ، ليصبحوا بعد وفاته مجتمعين على إدارة هذه المنشأة . ولذا فإن المشرع الضريبى تقديراً لهذا الظرف المفاجئ واللاإرادى استبقى الوضع القانونى لهذه المنشأة على الحالة التى كانت عليها عند وفاة المورث ، فإن كان المورث مالكاً لمنشأة فردية ، أصبح كل وارث من ورثته بعد وفاته مالكاً لحصة فردية فى مال المنشأة الشائع ، وتظل المنشأة فردية كما كانت قبل وفاة المورث. ويعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد .

أما إذا كان المورث شريكاً فى منشأة ، فإن الورثة يحلون مجتمعين بعد وفاته شركاء فى هذه الشركة ، وتظل الشركة محتفظة بشخصيتها الاعتبارية التى كانت عليها قبل وفاته.

2- **أن تظل حالة الشيوع قائمة بعد الوفاة على الحالة دون تغيير جوهرى :**

يشترط لكى تعامل المنشأة الفردية الآيلة بالميراث معاملة الممول الفرد ، أن يظل الوضع القانونى للورثة باقياً على الحالة التى كانت فى تاريخ وفاة المورث ، وهى أن هذه المنشأة فردية ،ليست مملوكة إلا للمورث دون شريك أجنبى آخر ، وأن يكون من آلت إليهم هذه المنشأة بالوفاة هم ورثة صاحبها .

وعلى هذا الأساس تظل معاملة حالة الشيوع التى فرضها الميراث معاملة المنشأة الفردية حتى لو تخارج بعض الورثة أو معظمهم ، لأحدهم أو لبعضهم ، إذ أن تخارج بعضهم من المنشأة إلى بعضهم لا يغير من كون الشركة قائمة من ورثة من كان يملكها أصلاً. وبطبيعة الحال فإن تخارج معظم الشركاء إلى أحدهم لا يثير مشكلة لأن المنشأة الجديدة ستصبح منشأة فردية يملكها المتخارج إليه وحده .

أما إذا تخارج بعض الشركاء إلى أشخاص آخرين من غير الورثة ، وحل الآخرون محلهم فى إدارة المنشأة الموروثة فإن المنشأة فى هذه الحالة تتحول إلى شركة ، وتتغير معاملتها الضريبية كشخصية اعتبارية .

كذلك الحال؛ إذا اندمجت المنشأة الفردية الموروثة فى شركة قائمة أو دخلت كحصة عينية فيها ، تكون قد فقدت المنشأة الفردية كيانها التى كانت عليه ، وتعامل بوضعها الجديد كجزء من شخصية اعتبارية كغيرها من الأشخاص الاعتبارية التى أفرد لها قانون الضريبة أحكاماً خاصة.

3- **أن يستمر الورثة فى استغلال المنشأة الفردية الموروثة** : ذلك لأن المعاملة الضريبية الخاصة لحالة الشيوع ، تتناول منشأة خاضعة للضريبة ، أى تنظيماً يحقق ربحاً ينتج عن مزاولة النشاط .

ولقد قضى بأنه[527] بأنه يشترط حتى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الأرباح التى يحصل عليها الوارث من بيع منشأة فردية

([527]) النقض بالطعن رقم 561 لسنة 30 ق جلسة 1979/2/20، والطعن رقم 479 لسنة 25 ق جلسة 3/6/ 1974. وقد أخذت بهذه الأحكام لجنة الطعن الدائرة الثامنة (قطاع القاهرة الكبرى والأسكندرية وشمال الصعيد) ، فى قرارها الصادر فى الطعن رقم 329 لسنة 2007 ، جلسة 2008/7/22.

لمورثه أن يكون قد استمر فى استغلال المنشأة الموروثة . أما إذا كف عن استغلالها بعد وفاة مورثه فإن المنشأة تعتبر بالنسبة له تركة ، ويكون الربح الناتج من بيعها ربحاً عارضاً لا تتناوله الضريبة .

وليس من الضرورى أن يستمر الورثة قائمين على نفس النشاط الذى كان يزاوله مورثهم قبل أن تؤول إليهم بالوفاة . بل تظل معاملة الورثة على أنهم أفراد طالما لم يدخل طرف أجنبى عنهم فى ملكية المنشأة ، حتى ولو قام الورثة بتعديل بعض النشاط أو تغييره بالكامل ، لأن المشرع جعل معيار المعاملة الفردية لشركة الواقع فى هذه الحالة أن تدار بمعرفة الورثة ، دون أن يشترط استمرار النشاط أو عدم تغييره .

ويدخل فى مزاولة النشاط قيام الورثة بتصفية النشاط بعد وفاة المورث لأن عمليات التصفية تعتبر استمراراً للنشاط السابق ضمن عمليات المزاولة العادية .

وقد نبهت [528] مصلحة الضرائب إلى مراعاة ما يلى :

1-استفادة الشريك فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية بعدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة طالما أنه ممول مقيم فى مصر .

2-فى حالة تنازل بعض الشركاء عن كل أو بعض حصته إلى أحد الشركاء الآخرين فى الشركة مع استمرار النشاط يستمر استفادة كل شريك من الشركاء فى الشركة من عدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة وفقاً لحكم المادة 7 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

3- فى حالة تصرف أحد الورثة فى حصته أو فى جزء منها إلى غير الورثة نكون أمام كيان قانونى آخر ويتم محاسبته باعتباره شخصية اعتبارية وفقاً لحكم المادتين 47 و48 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

ثانياً الشخص الاعتبارى

أخضع قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الأشخاص الاعتبارية للضريبة ، وخصص لذلك الكتاب الثالث منه . الذى حمل عنواناً مختلفاً عن العنوان الذى اتخذه قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981وهو الضريبة على ارباح شركات الأموال .

---

[528] كتاب دورى رقم 24 لسنة 2009 ، بتاريخ 2009/9/1.

وللعنوان الجديد دلالته التى تشير إلى أن الأشخاص الخاضعة للضريبة ليست شركات الأموال وحدها ، وإنما تخضع لها جميع الأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها . وقد حددت المادة 48 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة ، وهى :1- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذى تخضع له، وكذلك شركات الواقع.2- الجمعيات التعاونية واتحاداتها ، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.3- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها.4- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وفروعها فى مصر . - الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.ومن هذا التعداد نتبين أن المشرع قد أخضع للضريبة الأشخاص الإعتبارية سواء كانت عامة (الحكومة والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية) ، أو كانت شخصيات اعتبارية خاصة (الشركات أياً كان نوعها أو محال إقامتها ، بما فى ذلك البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ، ووحدات الإدارة المحلية والجمعيات التعاونية).

الـبـاب الـثـانـى
وعـاء الـضـريـبـة

وفقاً لنص المادة (6) من القانون رقم 91 لسنة 2005 تسري الضريبة علي الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين علي مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول من المصادر الآتية :

1 – المرتبات وما في حكمها0

2 – النشاط التجاري والصناعي0

3 – النشاط المهنى او غير التجارى0

4 –الثروة العقارية0

أما الأشخاص الاعتبارية فإنها تخضع للضريبة وفقاً لنص المادة 47 أياً كان غرضها. وقد اعتبر القانون فى المادة 51 منه أن أرباحها الخاضعة للضريبة تتحدد على اعتبار أنها من قبيل النشاط التجارى والصناعى .

وقد اتبع المشرع ، في ذلك، الرأي الذي يقسم الإيرادات بحسب مصادرها؛ إذ أن هناك من الإيرادات التي تأتي من رأس المال وحده، أو من نتاج العمل بصفة أساسية سواء كان العمل مستقلا أو تابعا، أو كان مزيجا من رأس المال والعمل0

والعبرة في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمجموع صافي الدخل، حيث يتحدد إيراد كل دخل علي حدة وفق القواعد الخاصة به، ثم يدخل صافى يمثل وعاءً واحداً، ثم يتم تجميع صافي كل دخل جمعا جبريا، بحيث إذا كان الناتج الإجمالي ربحا خصم منه الحد الأدنى اللازم للمعيشة وقدره ستة الآف وخمسائة جنيه ، ثم يخضع الباقي للضريبة الموحدة حسب السعر المقرر بالقانون[529]0

ويرجع ذلك إلى أن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تشبه فى حقيقتها الضريبة العامة على الإيراد ، التى كانت مقررة من قبل ، فى أن وعاءها يشمل كافة الأوعية النوعية الأخرى ، وأن كلاً منهما ضريبة تصاعدية تبغى الوصول إلى صافى الربح من مجموع الدخول للوصول إلى الشريحة المناسبة لهذا الدخل .

وبالتالى ، فهى ، كالضريبة العامة على الإيراد ، لم يعن القانون حين عرض للعناصر التى يتكون منها الوعاء إلا لمجموعها دون مفرداتها ، ذلك أن التكوين الفنى لوعاء هذه الضريبة يقتضى مزج العناصر المكونة له مزجاً كاملاً ، فلا يعتد بأرباح بعض العناصر دون خسائر البعض الآخر، بل يجب أن يتم التفاعل الكامل بين الأرباح والخسائر ، بحيث تخصم الخسائر التى أصيب بها الممول فى بعض أوجه نشاطه من الأرباح التى أسفر عنه نشاطه فى أوجه أخرى ، وذلك فى سنة تحقق الخسارة . وتكون العبرة بالحصيلة الصافية بعد إجراء هذا الخصم .

يؤيد هذ النظر أن الضريبة الموحدة –كالضريبة العامة على الإيراد - ضريبة شخصية تصاعدية تفرض على الممولين بحسب طاقة كل منهم ، وليس معقولاً عند تحديد هذه الطاقة أن تحسب أرباح الممول التى أسفر عنها نشاطه فى وجه معين ، ونغفل خسائره التى أسفر عنها نشاطه فى وجه آخر ،

---

[529] منعت المادة 37 من اللائحة التنفيذية للقانون أن يجرى الجمع الجبرى بالنسبة للخسارة التى يحققها الشخص الطبيعى فى أحد مصادر دخله المتعددة.

بل يجب لتحديد هذه الطاقة تحديداً عادلاً ، مراعاة كافة ظروف الممول وخصم الخسائر من الأرباح على الوجه المشار إليه. مما مؤداه أن الاستغلال التجارى – وهو مصدر من مصادر الإيراد المبينة بالمادة السادسة المشار إليها- إذا أسفر عن خسارة تعين خصم تلك الخسارة من أرباح المصادر الأخرى فى سنة تحقق تلك الخسارة ،وفرض الضريبة على المبلغ لصافى بعد إجراء هذ الخصم([530]) .

وقد أكد هذا النظر القضاء ([531]) حين قضى بأن النص في المادة الخامسة من القانون رقم 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضرائب على الدخل المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 والذي ورد في البند ثانياً من الكتاب الأول بشأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، (وهى تقابل المادة رقم 6 من القانون رقم 91 لسنة 2005) والخاص بتحديد وعاء هذه الضريبة على أن " تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة .... وتسري على مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال السنة السابقة من الإيرادات التالية ..... يدل على أن وعاء الضريبة الموحدة يتكون من مجموع صافي الدخل خلال السنة السابقة من الإيرادات الخمسة المبينة بالنص ، وليس صافي الربح الناتج عنها ، بما مؤداه أن تخصم الضرائب المستحقة على أي منها ، توطئة لتحديد الدخل الصافي للممول الذي يتكون منه وعاء الضريبة الموحدة ، ولا ينال من هذا النظر التحدي بما نصت عليه المادة 27 من ذات القانون من أن " يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص . ..... 5- -الضرائب المباشرة التي يدفعها الممول ما عدا الضريبة التي يؤديها طبقاً لهذا القانون " لأن المشرع أورد هذا النص في الفصل الثاني من الباب الثاني الخاص بإيرادات النشاط التجاري ، وتضمن تحديد التكاليف واجبة الخصم توطئة لتحديد وعاء الضريبة على إيرادات النشاط التجاري ، وليس وعاء الضريبة الموحدة .

كما لا ينال من سداد النظر متقدم البيان القول بأن المشرع قد اختص الضريبة على إيرادات الثروة العقارية بالنص في المادة 2/87 من ذات القانون

---

[530] وبذلك أفتت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بشأن الضريبة العامة على الإيراد بالفتوى رقم 308 فى 1957/6/4.

[531] محكمة النقض : الطعن رقم 399 لسنة 71 ق جلسة 2012/8/30.

على أن " في جميع الأحوال يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقمي 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطيان ، رقم 56 لسنة 1954 بشأن الضريبة على العقارات المبنية حسب الأحوال من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون وبما لا يزيد على هذه "الضريبة لأن الحكمة من ذلك أن هذه الضريبة مفروضة بقانونين آخرين هما المشار إليهما بنص المادة سالفة الذكر وهو ما اقتضى النص على استنزال ما سدده الممول من ضرائب بموجبها من الضريبة الموحدة ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة.

تقسيم

واتساقا مع منهج المشرع فإننا نحدد وعاء الضريبة علي الدخل تبعاً للمصادر الأربعة الأساسية ، ونخصص لكل منها فصلاً مستقلاً ،على النحو التالى :

الفصل الأول : المرتبات وما في حكمها0

الفصل الثانى: إيرادات النشاط التجاري والصناعي التى يخضع لها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون0

الفصل الثالث : إيرادات المهن غير التجارية0

الفصل الرابع : إيرادات الثروة العقارية0

الفصل الأول
المرتبات وما فى حكمها

مقدمة

تناولت المواد من 9 إلي 16 من القانون رقم 91 لسنة 2005 أحكام الضريبة علي المرتبات وما في حكمها0

وتفرض هذه الضريبة في الأصل علي المبالغ التي تدفع مقابل عمل أو خدمة أديت للغير، وتحت إدارته أو إشرافه، أي يشترط وجود علاقة تبعية تربط صاحب العمل بصاحب الإيراد[1].

---

[1] د0 زكريا بيومي، ص 362.

ولا عبرة بعد ذلك بطبيعة الأجر الذي يأخذه العامل، سواء كان ذلك نقداً أو عينا أو بنسبة معلومة من رقم المبيعات أو حصة معينة من الربح بغير اشتراك إيجابي في الخسارة[2]0

ضابط التمييز بين المرتبات وبين غيرها من الإيرادات:

والمعيار الذي يميز بين المرتبات وغيرها من الإيرادات هو توافر عنصر التبعية الذي يميز عقد العمل عن غيره من العقود، الذي يتمثل في خضوع العامل لرب العمل وإشرافه، وأنه يكفي ظهورها ولو في صورتها التنظيمية أو الإدارية ،([532]) دون أن يشترط لتوافر عنصر التبعية أن يشرف رب العمل علي العامل من الناحية الفنية في عمله، بل يكفي الإشراف الإداري حتي ولو كان صاحب العمل ليس له دراية فنية بالعمل[3]0

وللبحث عن عنصر التبعية لا يجب التقيد بمجرد الإشراف البسيط، وإنما يعتد بالإشراف الذي يجعل رب العمل هو المنظم للعمل ولو من الناحية الإدارية علي الأقل، أو أن ([533]) يكون للمتبوع سلطة فعلية في إصدار الأوامر إلى التابع فى طريقة أداء عمله وفى الرقابة عليه في تنفيذ هذه الأوامر ومحاسبته على الخروج عليها.

---

[2] د0 عبد القادر حلمي: المحاسبة الضريبية، 1984، ص 172.

[532] قضت محكمة النقض بأن مناط تكييف عقد العمل و تمييزه عن عقد المقاولة و غيره من العقود هو توافر عنصر التبعية التى تتمثل في خضوع العامل لرب العمل و إشرافه و رقابته ، وأنه يكفى لتحقيق هذه التبعية ظهورها و لو في صورتها التنظيمية أو الإدارية ، لما كان ذلك و كان الحكم المطعون فيه إذا إستدل في تكييفه للعلاقة بين الطرفين – هيئة التأمين الصحى و الطبيب المتعاقد معها – على أنها علاقة عمل بما إستخلصه من بنود العقد على قيام هذه التبعية و كان إستخلاصه لذلك سائغاً و مؤدياً إلى ما إنتهى إليه ، فإن النعى عليه بمخالفة القانون و الفساد في الإستدلال يكون على غير أساس. طعن رقم 458 لسنة 41 ق جلسة 1974/12/3.

[3] د0 يس محمد يحيي: قانون العمل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1985، ص 114. د0 زكريا بيومي، ص 367.

[533]) أنظر فى ذلك أحكام النقض: الطعن رقم 123 لسنة 28 ق جلسة 1963/5/9. و الطعن رقم 138 لسنة 44 ق جلسة 1977/11/1.

وقد استخلص الفقه والقضاء [534] عددا من المظاهر الدالة علي عنصر التبعية منها: التعليمات التي يصدرها رب العمل إلي العامل، أو تدخله في تفصيلات العمل، والرقابة، وتحديد زمان العمل ومكانه، وتوقيع الجزاءات التأديبية(535)0

وعلي هذا، فإن ما يحصل عليه المقاول والمحامي والطبيب الذي يعمل كل منهم لحساب نفسه ودون تبعية لأحد، لا يعد مرتبا، ومن ثم لا يخضع للضريبة علي المرتبات والأجور، وذلك بخلاف المحامي الذي يعمل موظفا لدي جهة معينة ويخضع لإشرافها0

ويخضع الطبيب الذي يعمل في عيادته مستقلاً للضريبة علي المهن غير التجارية، بخلاف الطبيب الذي يحدد المتعاقد معه ساعات زيارة المرضي من العمال أو ساعات تواجده في المنشأة المتعاقد معها بحيث يدل ذلك علي توافر ركن التبعية (536) التي يخضع بسببها للضريبة علي المرتبات0

ورغم أن عمل الممثل في السينما والمسرح يحتاج إلي شيء من الاستقلال، ولكن إذا ارتبط هذا الممثل بعلاقة عمل مع إدارة المسرح تكون لرب العمل الكلمة النهائية في نهاية العمل أو إنجازه خضع إيراد التمثيل للضريبة علي المرتبات (537)0

وبذلك يتضح أن العبرة فى تكييف العقود هى بحقيقة الواقع و النيه المشتركة التى إتجهت إليها إرادة المتعاقدين دون الإعتداد بالألفاظ التى صيغت فى هذه العقود و بالتكييف الذى أسبغه الطرفان عليها (538).

---

[534] قضت محكمة النقض بأن مؤدى ما نصت عليه المادة 174 من القانون المدنى هو أن علاقة التبعية تقوم على توافر الولاية فى الرقابة والتوجيه بحيث يكون للمتبوع سلطة فعلية في إصدار الأوامر إلى التابع فى طريقة أداء عمله وفى الرقابة عليه في تنفيذ هذه الأوامر ومحاسبته على الخروج عليها . الطعن رقم 123 لسنة 28 ق جلسة 1963/5/9 ، و الطعن رقم 138 لسنة 44 ق جلسة 1977/11/1.

(535) حسن السيوني وسمير السلاوي: قضاء العمل، دار الثقافة الجديدة، 1982، ص 115.

(536) محكمة استئناف القاهرة، في 1955/6/21، الفكهاني، ص 116.

(537) قرب هذا المعني فتوي مجلس الدولة رقم 280/52/182 في 1950/4/2.

(538) قضت محكمة النقض بأن : المناط فى تكييف عقد العمل و تمييزه عن غيره من العقود – و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة – هو توافر عنصر التبعية التى تتمثل فى خضوع العامل لرب العامل و إشرافه و رقابته ، و هو ما قررته المادة رقم 674 من التقنين المدنى ، و المادة الأولى من قانون عقد العمل الفردى رقم

هل يخضع التابع لضريبة المرتبات ولو لم يحصل من المتبوع على أجر؟

هناك من المهن التى تنظمها القوانين ، وتستلزم أن يرتبط من يعمل فى هذه المهن برابطة تبعية مع جهة حكومية ، توجب عليه أن يتبع تعليماتها ، دون أن تقدم له هذه الجهة مرتباً أو أجراً ، وإنما يتقاضى من يعمل فى هذه المهن أجره من متلقى الخدمة أو من الجمهور . وأوضح الأمثلة على ذلك مهنة المأذون الشرعى ، و المرشد السياحى :

أولاً : المأذون الشرعى

ثار التساؤل عن الضريبة التي يخضع لها ما يحصل عليه المأذون الشرعي، ورأي مجلس الدولة[539]، أن عمل المأذون هو نوع من الوظيفة العامة وأنه يعين بموافقة وزارة العدل ويخضع لها في التأديب ولا تخرج مهنته عن تحرير وثائق الزواج والطلاق مقابل تحصيل الرسوم المحددة0

و استقر قضاء النقض [540]علي أن المأذون الشرعي موظف عام يختص دون غيره بتوقيق عقود الزواج وإشهارات الطلاق والرجعة والتصادق علي ذلك بالنسبة للمسلمين من المصريين، وما يحصل عليه من ذوي الشأن نقدا أو عينا مقابل توثيقه العقود والشهادات يخضع للضريبة علي المرتبات0 ويأخذ موثقو العقود المسيحيين حكم الماذون الشرعى فى أنهم يخضعون للضريبة على المرتبات، لذا وجهت مصلحة الضرائب [541] موظفيها إلى ضرورة محاسبتهم

---

317 لسنة 1952 . و إذ يبين ما أورده الحكم أن المحكمة إستخلصت من الوقائع المطروحة عليها – فى حدود سلطتها الموضوعية – عدم توافر علاقة العمل بين الطاعن " طبيب " و الجهات سالفة الذكر " شركات و مستشفى و مدرسة " لعدم خضوعه فى تنفيذ عمله لإشرافها و رقابتها ، و لم تعتد بما تضمنته المستندات المقدمة من أوصاف و عبارات تخالف حقيقة وضع الطاعن ، و إستندت فى ذلك إلى أسباب سائغة تكفى لحمل الحكم ، فإنها تكون قد طبقت القانون تطبيقا صحيحا . الطعن رقم 38 لسنة 33 ق، جلسة 1972/2/23.

[539]) الفتوي رقم 183-203/52 في 1950/7/2،

[540]) راجع أحكام النقض في الطعون أرقام 309 لسنة 46 ق، في 1978/2/21، و 776 لسنة 50 ق، في 1984/2/27، و 777 لسنة 50 ق، في 1978/1/16.

[541] كتاب دورى رقم 13 لسنة 1981 بتاريخ 1981/6/13.

عما يستحق عليهم من ضريبة مرتبات على ما يتقاضونه من المبالغ نظير الأكاليل والطقوس الدينية الخاصة بالزواج أسوة بالمأذونين الشرعيين . وتكون محاسبتهم على أساس بيان العقود من واقع دفتر محكمة الأحوال الشخصية التابع لها كل موثق . ويحدد إيراد العقد على أساس الحالة المالية لكل منطقة وكل شياخة التى تختلف من منطقة إلى أخرى.
و قد أكدت لجنة الطعن ([542]) على أنه لا يقتصر خضوع المأذون الشرعى للضريبة على الرسوم المقررة قانوناً وإنما يشمل وعاء ضريبة المرتبات ما يحصل عليه من ذوبا الشأن نقداً أو عيناً بمناسبة تحريره هذه العقود والاشهارات. .

وقد انتقد البعض ([543])، وبحق، اعتبار المأذون من الخاضعين للضريبة علي المرتبات لأنه لا يكفي لتبرير ذلك أن يكون المأذون موظفا عاما، فلا يخضع للضريبة الموظفون فقط، كما أن العبرة في الخضوع للضريبة بطبيعة الإيراد لا بشخص الحاصل عليه، فضلا عن أن المأذون الشرعي يحصل علي مبالغ متغيرة تتوقف علي ظروف كل عقد ومستوي المتعاملين معه، مما يجعل ما يحصل عليه المأذون الشرعي أقرب إلي إيرادات المهن غير التجارية منه إلي الضريبة علي المرتبات والأجور0

ثانياً : المرشد السياحى

صدر القانون رقم 27 لسنة 1965 بشأن المرشدين السياحيين متضمناً تعريف المرشد السياحى وشروط منح الترخيص لهم والواجبات والأعمال المحرم عليهم القيام بها والجزاءات التى توقع عليهم فى حالة مخالفتهم لأحكام هذا القانون ، ولما كان المرشدون السياحيون هم عمال مرفق عام لاتصالها اتصالاً وثيقاً بشئون السياحة والإعلام ومن أجل ذلك تدخل المشرع ونظم مباشرة هذه المهنة . ويعتبر المرشدون السياحيون موظفين عموميين ، لذلك رأى مجلس الدولة [544] أن الإيرادات التى تكون ناتجة عن عمل تربطهم

---

[542] اللجنة الثالثة ، قطاع القناة وسيناء، بقرارها رقم 1326 لسنة 2008 جلسة 2010/1/13

[543] انظر في تأييد هذا الرأي: د0 مصطفي رشدي شيحه، ص 486

[544] بهذا المعنى فتوى مجلس لدولة لوزارة المالية رقم 508/1/4 بتاريخ 1981/1/19 ، وصدرت بمضمونها تعليمات تفسيرية عامة رقم (1) لسنة 1981 بتاريخ 1981/2/22.

بصاحب عمل علاقة تبعية واضحة تخضع لضريبة المرتبات والأجور، مهما كانت الأشكال التى اتخذتها هذه لإيردات نقداً أو عيناً ، يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً ، وسواء دفعها رب لعمل إلى الأجير أو قام شخص آخر بدفعها له .

ولكن مصلحة الضرائب عادت وقررت [545] خضوع المرشد السياحى للضريبة على المهن غير التجارية بدلاً من الضريبة على المرتبات باعتباره عضواً فى نقابة ويعمل مستقلاً إلا فى الحالات التى تتوافر فيها تبعيته لإحدى الهيئات أو الشركات .

رأينا المختار

لا تكفى علاقة التبعية وحدها للخضوع لضريبة المرتبات إذا تبين أن من يخضع لعلاقة جهة ما خضوعاً يفرضه القانون أو يثبته الواقع ؛ كالمأذون الشرعى أو عضو النقابة المهنية كالمرشد السياحى ، دون أن يحصل هذا التابع على أى مرتب من الجهة التى يتبعها ، وأنه يزاول عمله المهنى فى إطار من الاستقلالية التى تبرز ذاتيته أو مواهبه الخاصة ، ومن ثم يحصل على أجره أو مرتبه متفاوتاً تبعاً لهذه القدرات الشخصية أو العوامل الأخرى التى ليس للمتبوع دخل فيها .

فالمأذون الشرعى – مثلاً- تقتصر تبعيته فى أنه يسجل فى الدفاتر الرسمية وقائع الزواج والطلاق ، بينما ينطلق بموهبته وقدراته الذاتية حين إلقائه خطبة الزواج أو تقديم استشارات الطلاق ، ولا يختلف فى ذلك عن المرشد السياحى الذى وإن اشترط القانون قيده فى نقابة خاصة والتزامه بقواعد السلوك فيها إلا أن المرشد السياحى حين يعمل لحساب نفسه تنطلق قدراته ومواهبه بحيث يكون الطلب عليه متفاوتاً تبعاً لقدراته ، ومن ثم فإن ما يتقاضاه من السياح أو الزوار يختلف تبعاً لذلك .

وإذا كانت مصلحة الضرائب قد انتهت أخيراً إلى أن المرشد السياحى المستقل يمارس مهنة حرة ولا يخضع لضريبة المرتبات فإن المأذون لا يختلف عنه ومن ثم وجب خضوعه لضريبة المهن الحرة أيضاً . أضف إلى ذلك أن ضريبة المرتبات ، كما هو واضح من مسماها ، تعول أساساً على المرتبات ، لا على

---

[545] تعليمات تفسيرية عامة رقم (1) .

علاقة التبعية ، لأن الأصل[546] أنه حيثما يكون مرتب من جهة ما تكون الضريبة ، لأن المرتب يوفر علاقة التبعية ، بينما لا تستلزم علاقة التبعية أن توفر مرتباً.

الحالات التي لا تسري فيها الضريبة:هناك من الأشخاص الذين يعتبرون مقيمين في مصر لتوافر حالة أو أكثر من الحالات التي اعتبرتها المادة (2) دليلا علي الإقامة ومع ذلك يري المشرع عدم سريان الضريبة علي الدخول التي يحصل عليها هؤلاء المقيمون لاعتبارات معينة0

وتطبيقا لذلك فقد نصت المادة 13 /7 على إعفاء ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب، وذلك فى نطاق عملهم الرسمى ، بشرط المعاملة بالمثل ، وفى حدود تلك المعاملة . وهذا النص يقابل حكم المادة 1/4 من قانون الضرائب الملغى رقم 157 لسنة 1981 بعد تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

فبالرغم من أن السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم ممن يعملون بالسفارات الأجنبية بمصر يعتبرون مقيمين بمصر ، وأن الدخول التي يحصلون عليها ناتجة عن أعمال أديت في مصر ، مما يترتب عليه خضوع هذه الدخول للضريبة، إلا أن العرف الدولي وما تتطلبه قواعد المجاملات الدولية اقتضت إعفاء هذه الفئة من الأجانب من الخضوع للضريبة في الدول التي يعملون بها. وقد أكدت ذلك العديد من الاتفاقيات الدولية[547]، مما أكسبت هذا العرف قيمة قانونية0

---

[546] ولا يخل ذلك ببعض الحالات التى يزاول فيها الشخص عملاً ولكنه يتقاضى أجر من الغير ، كعامل محطة البنزين ، الذى يحصل على أجره مما يتقاضاه من المرتادين على المحطة من أصحاب السيارات ، لأن هؤلاء العمال يتبعون رب العمل (صاحب المحطة) تبعية كاملة ، وليس ثمة مجال أمامهم لاستقلال فى مزاولة المهنة ، فضلاً عن أنه إذا لم تكف هذه المبالغ التى يحصل عليها هؤلاء العمال الحد الأدنى لهم يمكن أن يكمل رب العمل هذا النقص ، وهو ما لايتحقق للمأذون الشرعى الذى لاتلتزم وزارة العدل تجاهه بأية التزامات ماليه فى أن تعطيه مرتباً إذا لم يعمل أو كان نطاق عمله محدوداً لا يكفى تغطية تكاليف معيشته.

[547] من ذلك مثلا: الاتفاقات الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة (1946)، والاتفاقات الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لإشراف هيئة الأمم المتحدة (1947)، والاتفاقية مع منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة (1955)، والاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية (1954)0

ووفقاً للمادة 7/13 المشار إليها يقتصر الإعفاء علي السفراء والوزراء والمفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والممثلين القنصليين0

ويطبق هذا النص علي أساس المعاملة بالمثل *Cluse de Reciprocite* وفي حدود تلك المعاملة. وهذه المعاملة بالمثل لا يجب أن تكون واقعية، بل يكفي أن تكون قانونية، بمعني أنه إذا كان لدولة أجنبية معينة قنصل في مصر من غير جنسيتها، وكذلك من غير الجنسية المصرية، ولكن قنصل مصر لدي هذه الدولة نفسها مصري الجنسية، فإن الإعفاء من هذه الضريبة يلحق قنصل تلك الدولة، لو أن قوانينها ولوائحها تقضي بإعفاء قنصل مصر من مثل هذه الضريبة لو لم يكن مصريا ولا متمتعا بجنسية تلك الدولة نفسها[548]، لأن أساس الإعفاء هو المجاملة الدولية، وهي لا تتصور إلا بين مصر والدولة التي يمثلها[549].

تقسيم

ولبيان الأحكام التفصيلية للضريبة الموحدة علي المرتبات وما في حكمها نقسم هذا الفصل إلي مباحث ثلاثة هي:

المبحث الأول: نطاق الضريبة0

المبحث الثاني: أنواع الإيرادات التي تخضع للضريبة0

المبحث الثالث: تحصيل الضريبة .

المبحث الأول

انظر عرضا للإعفاءات الضريبية المقررة في هذه الاتفاقات ورد في التعليمات التفسيرية التي أصدرتها مصلحة الضرائب رقم (2) للمادة رقم (4) من القانون رقم 99 لسنة 1949، وفي التعليمات التفسيرية العامة رقم (9) لسنة 1956 الصادرة في 1956/7/9، وفي ملحق هذه التعليمات الصادرة في 1957/1/20.

[548] محمود عزيز بحيري ومحمد حسن الجزيري: الضريبة العامة علي الإيراد، الطبعة الأولي، ص 53.

[549] كمال عبد الرحمن الحرف، وعبد الله القديم، المرجع السابق، ص 64.

نطاق الضريبة

تسري الضريبة علي ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون[1]، من مرتبات وما في حكمها .

وقد حددت المادة (9) من القانون هذه المبالغ على النحو التالى :

1- المبالغ الناتجة عن العمل على اختلاف صورها وأسبابها

بين البند (1) من المادة (9) من القانون أن الضريبة "تسرى على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير ، بعقد أو بدون عقد ، بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات . وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر او فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر" .

ولم يشأ المشرع أن يفرق فى المعاملة الضريبية بين المبالغ التى تصرف للعامل من خزانة حكومية مصرية وبين التى تصرف من خزانة القطاع الخاص على النحو الذى سار عليه القانون الملغى رقم 157 لسنة 1981 ، وإنما اكتفى للخضوع للضريبة أن تتوافر شروط ثلاثة :

أولها : أن يكون المبلغ نتيجة عمل إذ أن وعاء هذه الضريبة هو المرتبات وما فى حكمها ، وهى جميع المبالغ التى تؤدى نتيجة عمل يقوم به شخص لدى آخر ، ولا يهم أن يرتبط العامل مع رب العمل بعقد مكتوب ، وإنما يكفى قيامه بهذا العمل ولو لم يحرر هذا العقد .

كما لا يشترط أن يؤدى هذا المبلغ للعامل بصفة دورية 0أى فى فترات معلومة ومتعاقبة كالأسبوع أو الشهر مثلاً) ، أو بصفة غير دورية (يؤدى مرة واحدة) ، نقداً أو عيناً ، أو جزء منه بصورة نقدية وأخرى عينية ، وبغض النظر عن الاسم الذى يطلقه أصحاب الشأن على المبلغ مرتباً أو ماهية أو أجراً أو مكافأة أو غيرها. لأنه من المعلوم أن ([550]) ما يعتبر

---

[1] إذا تعاقدت شركة علي القيام بعمل أو خدمة ما من قبيل ما يقوم به المهندسون والفنيون فإن الأرباح التي تحققها من هذا العمل لا تخضع للضريبة علي المرتبات وإنما تخضع للضريبة التجارية أو الضريبة علي أرباح شركات الأموال، بحسب الأحوال0 انظر في هذا المعني أحكام النقض في الطعون أرقام 179 لسنة 39 ق في 1973/12/5، 485 لسنة 30 ق، في 1966/5/18، 347 لسنة 28 ق، في 1963/6/12، قضاء النقض الضريبي، ص 350، وأيضا د0 مصطفي رشدي شيحة، ص 482.

[550]) حكم النقض فى الطعن رقم 267 لسنة 25 ق جلسة 1983/3/14.

أجراً لابد أن تجتمع فيه صفات الثبات والدورية والاستمرار والعمومية، أما ما عدا ذلك فيعد من ملحقات الأجر .

وثانيها :أن تتوافر علاقة التبعية بين العامل ورب العمل ذلك لأن المعيار المميز بين المرتبات وغيرها من الإيرادات التى تؤدى مقابل العمل ، هو أن المرتب نتاج علاقة عمل تابع ، بينما تكون المبالغ الأخرى نتاج عمل مستقل .وقد أشرنا إلى هذا المعيار من قبل.

ولا تتحقق علاقة التبعية هذه بالنسبة للمدير الشريك المتضامن فى شركة التضامن أو شركة التوصية لأن مركزه بالنسبة إلى المنشأة هو ، سواء بسواء ، مركز التاجر الفرد صاحب المنشأة الذى لا يفرض له القانون ، عند إحتساب الضريبة على أرباحها ، أجراً مقابل إدارته إياها . ولا فرق بين الإثنين ، لا فى الواقع من حيث إن كلاً منهما يبذل للمنشأة من ماله ومن مجهوده الشخصى ، ولا فى القانون من حيث إن كلاً منهما مسئول فى كل ماله عن كل ديون المنشأة ومن حيث إنه لا يصح إعتباره أجيراً فيها ، وحقيقة الأمر فى عمل مدير الشركة الذى يكون فى الوقت نفسه شريكاً متضامناً أنه يعتبر من ضمن حصته فى رأس مال الشركة ، فما يأخذه فى مقابل عمله هذا يكون ، بحسب الأصل ، حصة فى الربح مستحقة لشريك ، لا أجراً مستحقاً لأجير .
ومن ثم يكون مرتب المدير خاضعاً بقدر ما تتسع له أرباح الشركة للضريبة على الأرباح ، ولا يخضع للضريبة على المرتبات ([551]).
وإذا زاول الموظف عملاً مستقلاً عن عمله المعين عليه ولحساب نفسه دون أن يخضع فى ذلك العمل لعلاقة تنظيمية عامة تربطه بالدولة أو علاقة عمل تربطه بهيئة خاصة ،فإن المكافأة التى يحصل عليها مقابل ذلك العمل لا تعتبر أجراً إضافياً مقرراً فى حدود الوظيفة أو العمل المسند إليه فى الأصل ، ومن ثم لا تخضع المكافأة المستحقة فى هذه الحالة لضريبة المرتبات ([552]).
وإذا انقطعت الصلة بين المبلغ الذى يحصل عليه العامل والحدمة أو العمل الذى يقوم به فإن هذا المبلغ لا يعتبر مرتباً خاضعاً للضضريبة ، حتى ولو حصل عليه العامل أثناء قيامه بالعمل أو بمناسبة وجوده فى مقر العمل .

---

[551] محكمة النقض فى الطعن رقم 59 ، للسنة القضائية 15 ، بجلسة 1946/03/28 ، و. الطعن رقم 278 لسنة 30 ق ، جلسة 1965/11/3 ، و الطعن رقم 15 لسنة 48 ق جلسة 1982/12/6 .

[552] إدارة الفتوى والتشريع لمصالح الحكومة بالأسكندرية بمجلس الدولة – فتوى رقم 823 فى 1956/6/21.

وأوضح الأمثلة على ذلك حصص النذور التى يحصل عليها العاملون بدور العبادة من المرتادين لهذه الدور ، إذ أن هذه المبالغ بمثابة تبرعات يقدمها أصحابها ، أو يضعونها فى صناديق النذور أو التبرعات، بالمساجد أو الكنائس ، قاصدين بها وجه الخير ، وليست مقابل خدمة قدمت إليهم فى المساجد أو الكنائس . ومن ثم فإن هذه التبرعات أو النذور لاتعد مرتباً يخضع للضريبة ([553])، حتى وأن وزع جزء منها ، أو كلها، على العاملين بدور العبادة ، أوأنهم لم يحصلوا عليها إلا لأنهم يعملون فى هذه الدور .

وثالثها : أن يكون المبلغ مدفوعاً من مصدر فى مصر أو عن خدمة أديت فى مصر حيث يكفى للخضوع للضريبة إما أن:

أ- **يكون المبلغ قد دفع من مصدر فى مصر ولو أدى العمل فى الخارج** ، وسواء كان هذا المصدر خزانة الحكومة المصرية أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة[554] ، أو من ذمة فرد أو خزانة شركة أو أى جهة من جهات القطاع الخاص المقيمة فى مصر أو كان مصدر هذه المبالغ الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد . ومن ثم تسرى الضريبة علي المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم 54 لسنة 1975 بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة، إلي أي شخص سواء

---

[553] أفتت إدارة الفتوى بوازارت المالية والتجارة والتموين بمجلس لدولة بتاريخ 1976/5/31 بعدم خضوع ما يوزع على العاملين بالكنائس والأديرة من مبالغ مأخوذة من صناديق النذور لضريبة المرتبات. مثبت فى موسوعة ضريبة المرتبات، للأستاذ حمدى هيبة وآخرون، ص 965.

[554] كان من المقرر في قضاء محكمة النقض ، فى ظل القانين الملغاه، ومنها : أن مفاد ما نصت عليه المادة 61/1 من القانون رقم 14 لسنة 1939 و المادة 62 من ذات القانون معدلة بالقانون رقم 199 لسنة 1960 و المادة 6 من القانون رقم 99 لسنة 1949 ، أنه يدخل في وعاء الضريبة العامة على الإيراد ، و سائر الإيرادات الخاضعة للضرائب النوعية الأخرى بعد تحديدها طبقاً للقواعد المقررة لكل منها ، و أن الضريبة على المرتبات و ما في حكمها تصيب بحسب الأصل – كافة ما يحصل عليه صاحب الشأن من كسب نتيجة عمله من الحكومة المصرية أو مصالحها العامة أو مجالسها المحلية ، سواء كان مقيماً في دائرة مقر عمله في مصر أم في خارجها إلا ما إستثنى بنص القانون. راجع على سبيل المثال : الطعن بالنقض رقم 396 لسنة 54 ق جلسة 1990/12/31.

كان مصريا أو أجنبيا، وسواء كان هذا الشخص مقيما في مصر أو في خارجها0

وتطبيقا لذلك : تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها الحكومة المصرية إلي موظفيها بالخارج كموظفي السفارات المصرية بالخارج أو أعضاء البعثات الدبلوماسية والمكاتب الصحفية وغيرها ، دون النظر إلي أن الشخص المدفوع إليه هذه المبالغ مصرى أو أجنبى، أو أن الخدمة أو العمل الذي قام به قد تم خارج مصر0

ب- **أو أن يكون العمل أو الخدمة قد أديت فى مصر** ، حتى ولو كان مقابل هذا العمل أو الخدمة قد دفع من مصدر أجنبى خارج مصر.

ومن ثم فإن المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومات أو الهيئات العامة الأجنبية تخضع للضريبة المصرية سواء دفعت هذه المبالغ إلي مصريين أو أجانب مقيمين بمصر، طالما كانت هذه المبالغ مقابل أعمال أديت في مصر.

يستوى فى ذلك أن تدفع هذه المبالغ من خزانة الحكومة الأجنبية إلي العامل مباشرة ، أو أن تمر من خلال طرف أو جهة وطنية تقوم بالصرف بدلا عنها.

وتعد الخدمة قد أديت في مصر، إذا كان محل أدائها الإقليم المصري أرضاً أو بحراً أو جواً، وكذلك تخضع للضريبة المبالغ التي تدفع إلي شخص مقيم بالخارج عن خدمة أداها في سفينة مصرية لأن السفن التي ترفع العلم المصري تعتبر أرضا مصرية0

وتطبيقا لذلك تخضع للضريبة في مصر المرتبات التي تدفع مباشرة من خزينة حكومة أجنبية إلي المعلمين المصريين أو الأجانب الذين يعملون بمدارس تملكها بمصر0كما تخضع للضريبة المرتبات التي تدفعها مكاتب الطيران التابعة لدول أجنبية للعاملين المقيمين بمصر .

المرتبات والمكافآت التي تدفعها شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام

تخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو من غير المساهمين في شركات قطاع الأعمال العام للضريبة علي المرتبات والأجور باعتبارهم من العاملين في هذه الشركات0ولأن ما يتقاضونه لا يمثل نتاجا لحصة معنوية يساهمون فيها في الشركة وإنما هو مقابل عمل يدخل في مفهوم المرتبات والأجور0

المرتبات والمكافآت التى تدفعها شركات الأموال إلى رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فيها

أخضع المشرع للضريبة المرتبات التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة المنتدبون فى شركات الأموال ، وكذلك يخضع للضريبة ما يحصل عليه المديرون بهذه الشركات من مرتبات ومكافآت نتيجة عملهم الإدارى .

ولم يقيد المشرع خضوع هذه المبالغ للضريبة ، كما كان يفعل القانون الملغى – بنوع معين من شركات الأموال (المساهمة مثلاً) ، ولا أن تكون تابعة لقطاع معين (القطاع الخاص) ، ولا أن تزيد مساهمة عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المديرين بالقطاع الخاص في رأسمال الشركة علي القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الإدارة0

كما لم يقيد القانون الجديد هذه المعاملة بعدد معين من الأعضاء ، ولا بمبلغ معين يجب أن لايتجاوزه كل منهم .

أما إذا لم يتبين للمصلحة أن هذه المبالغ مرتبات مقابل عمل فعلى فإن ما يحصل عليه العضو من مبالغ لا يخضع للضريبة على المرتبات ، فى مقابل أن لا تخصم هذه المبالغ كتكاليف من أرباح الشركة ، عملاً بنص البندين 3و4 من المادة 52 من القانون.

وعلى هذا الأساس لاتخضع المبالغ التى يحصل عليها عضو مجلس الإدارة بسبب العضوية فى مجلس الإدارة ، ، كما هو الحال إذ رأت الشركة تعيين أحد العاملين عضواً في مجلس إدارتها فإن المرتب الذى كان يتقاضاه قبل تعيينه عضواً في مجلس الإدارة يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها ، وتخصم هذه المبالغ من وعاء ضريبة الشركة باعتبارها من قبيل التكاليف . اما ما يمنح له فوق ذلك كمقابل حضور الجلسات و المكافآت أو الأتعاب الأخرى التى تمنح لأعضاء مجلس الإدارة فلا وجه لاخضاعها للضريبة على المرتبات ([555]). ولا تخصم بالتالى من وعاء ضريبة الشركة .

---

[555] الطعن بالنقض رقم 85 لسنة 48 ق جلسة 1979/12/11.

ويلاحظ أن المشرع فى المادة 9 من القانون قد تناول المعاملة الضريبية التى يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة فى شركات الأموال ،واعتبر هذه المبالغ من قبيل المرتبات إذا كانت مقابل عمل يكلف به عضو مجلس الإدارة فى أى من هذه الشركات ، بينما سكت المشرع عن بيان حكم المبالغ التى يحصل عليها الشركاء فى شركات الأشخاص ، ولو كانت مقابل عمل فعلى يزاوله الشريك المتضامن فى إدارة شركة التضامن مثلاً .

ويرجع هذا السكوت إلى الطبيعة الخاصة لشركة الأشخاص ، حيث يكون مركز المدير الشريك المتضامن فى شركة التضامن أو شركة التوصية بالنسبة إلى المنشأة كمركز التاجر الفرد سواء بسواء . وحيث أن التاجر الفرد صاحب المنشأة الذى لا يفرض له القانون ، عند إحتساب الضريبة على أرباحها [556]، أجراً مقابل إدارته إياها . فإن الشريك المتضامن فى شركة الأشخاص لا ينبغى أن يحصل على أجر ، إذ لا فرق بين الإثنين ، لا فى الواقع من حيث إن كلاً منهما يبذل للمنشأة من ماله ومن مجهوده الشخصى ، ولا فى القانون من حيث إن كلاً منهما مسئول فى كل ماله عن كل ديون المنشأة ومن حيث إنه لا يصح إعتباره أجيراً فيها ، وحقيقة الأمر فى عمل مدير الشركة الذى يكون فى الوقت نفسه شريكاً متضامناً أنه يعتبر من ضمن حصته فى رأس مال الشركة ، فما يأخذه فى مقابل عمله هذا يكون ، بحسب الأصل ، حصة فى الربح مستحقة لشريك ، لا أجراً مستحقاً لأجير [557].

ويختلف الأمر بالنسبة للشريك الموصى ، الذى ليس له دور فى إدارة الشركة ، وتقتصر مسئوليته على حصته فى رأس المال فيها ، فإن ما يتقاضاه نظير تكليفه بعمل إدارى لهذه الشركة يعتبر مرتباً يخضع للضريبة على المرتبات ، وبخصم قى ذات الوقت من وعاء شركة التوصية قبل الوصول إلى صافى ربحها الموزع على الشركاء.

المبحث الثانى
الصور المخلتفة للمرتبات وما فى حكمها

---

[556] بهذا النظر استقر قضاء محكمة النقض ، أنظر على سبيل المثال: الطعن رقم 278 لسنة 30 ق جلسة 1965/11/3و الطعن رقم 20 لسنة 35 ق جلسة 1972/11/15.

[557] طعن رقم 59 ، للسنة القضائية 15 ، بجلسة 1946/03/28

ضرب المشرع أمثلة لهذه المبالغ ، وهى :الأجوروالمكافآت والحوافز والعمولات والمنح واالأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

أ –الأجور

جري العرف علي أن يطلق لفظ المرتبات علي ما يدفع عادة كل شهر للعاملين (الموظفين) مقابل عمل يغلب فيه الجهد العقلي، ويطلق لفظ الماهيات علي ما يدفع بصفة دورية للعاملين (المستخدمين) في المحلات التجارية والمنشآت والهيئات الخاصة، وإن كان يمكن استخدام كل لفظ مكان الآخر، كما قد يدفع المرتب دون أن يقابله عمل معين0

أما لفظ الأجر فيطلق علي ما يدفع للعمال في فترات متقاربة عادة، كيوم أو أسبوع أو خمسة عشر يوما، مقابل عمل يغلب عليه الجهد البدني0

وليس للتفرقة اللفظية بين المرتب والماهية والأجر أهمية من الناحية الضريبية، حيث يخضع كل منها للضريبة، ويجمع بين هذه الألفاظ أنها إيرادات دورية متجددة تدفع نظير أداء شخص عمل لشخص آخر يرتبط معه بعلاقة تبعية[1]0

ولذلك أحسن المشرع صنعاً حين تخلى عن هذه المسميات مكتفياً بأن جعل مناط فرض الضريبة هو المرتبات وما فى حكمها من مبالغ ، دون أن يشير إلى الماهيات بنص ، حيث لاتعنى عدم الإشارة شيئاً مؤثراً ، لأن العبرة بالخضوع للضريبة بطبيعة المبلغ وحقيقته ، لا باسم المبلغ ومصدره.

ب- ما في حكم المرتب

كما تفرض الضريبة علي ما يأخذ حكم المرتب، أي علي كل المدفوعات الدورية التي تتخذ شكل المرتب، وإن لم تكن مقابل عمل أو خدمة تؤدي نظير ذلك، طالما لم تكن هذه المدفوعات من نتاج نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو غير تجاري أو عقاري، أو إيراداً لرأس المال.

وبصفة عامة يعد في حكم المرتب ما يدفع بصفة دورية من مبالغ يحصل عليها الشخص نتيجة عمل أو بسبب علاقة التبعية ([558]) التى تربطه

---

[1] د0 محمود رياض عطية، ص 661.

[558]) رأت لجنة الطعن – اللجنة التاسعة ، قطاع القاهرة والاسكندرية وشمال الصعيد– أن المبالغ التي تقاضتها الطاعنة كانت أثناء خدمتها بالإذاعة نظير ما قامت به من أعمال تندرج في نطاق عملها الأصلي , فمن ثم فإن هذه المبالغ تخرج من نطاق إيرادات المهن غير التجارية وتخضع بالتالي للضريبة بحسبانها من المرتبات

برب عمل ، سواء حصل العامل على هذه المبالغ من رب العمل أو من أى شخص آخر

ولا تعنى الدورية هنا التتابع المنتظم أو المتوالى الذى يحدث حتماً فى مواعيد معينة أو مناسبات خاصة ، وإنما يقصد بها التكرار المتوقع للحصول على مثل هذه المبالغ طالما بقيت علاقة العمل قائمة أو بمناسبتها ..

ومن أمثلتها الوهبات[2] أو البقشيش أو الحلوان التي يتقاضاها العاملون في المحال العامة كالمقاهي والفنادق ودور اللهو والمستشفيات من الرواد أو النزلاء أو العملاء بسبب أعمالهم، وكذلك العمولة التي يحصل عليها مندوب التأمين من شركة التأمين التابع لها عن كل وثيقة تأمينية، أو العمولة التي يحصل عليها المشتغلون بدور اللهو علاوة علي أجورهم التي يتقاضونها([559]).

ب ـ المكافآت

تعتبر المكافآت مبالغ إضافية تمنح للعاملين بالإضافة إلي مرتباتهم أو أجورهم، مقابل أدائهم أعمالا إضافية،أو خدمات خاصة، أو القيام بأعمال استثنائية بطبيعتها.

حيث ينتفي بشأنها الواقعة المنشئة للضريبة عن إيرادات المهن غير التجارية. راجع القرار رقم 609 لسنة 2007 ، جلسة 2008/11/16.

[2] قضت محكمة النقض بأن الوهبة تعتبر جزءا من الأجر إذا كان ما يدفعه العملاء منها إلي مستخدمي المنشأة جري به العرف، ويوضع في صندوق مشترك ويلزم رب العمل بتوزيعه عليهم بنفسه أو تحت إشرافه، وكأن في وجود الصندوق المشترك دليل علي جريان العرف في المنشأة علي دفع الوهبة، ومن ثم تخضع باستحقاق العامل لها للضريبة، راجع الطعنين رقمي: 749 لسنة 51 ق، في 1978/12/14، 1792 لسنة 51 ق، في 1991/3/11.

[559] قضت محكمة النقض بأنه"لما كانت العمولة هى الأجر الذى يعطى للطوافين و المندوبين و الجوابين و الممثلين التجاريين ، و يدفع عادة على شكل نسبة مئوية من الصفات التى يحصلون عليها و قد تضاف العمولة إلى أجر ثابت يتقاضاه العامل ، و تعتبر ملحقة به و ليست لها صفة الثبات و الإستقرار فهى لا تعدو أن تكون مكافأة قصد منها إيجاد حافز في العمل و لا يستحقها العامل إلا إذا تحقق سببها و هو البيع الفعلى ، و قد لا يتناول العامل أجراً سواها فتكون هى الأجر الوحيد له. الطعن رقم 1034 لسنة 49 ق جلسة 1985/12/22، والطعن رقم طعن 2269 لسنة 54 ق جلسة 1985./4/29 .

ومن أمثلتها مكافآت ساعات العمل الإضافية، ومكافأة مكافأة العلاج الاقتصادي التي يتقاضاها الأطباء من المستشفيات التي يعملون لديها [560]، والمكافأة التى يتقاضاها المدرسون الذين يشاركون فى المجموعات الدراسية التى تنظمها المدارس التابعين لها وتحت إشرافها[561].

كما قد تمنح لفئة ممن يقدمون أعمالا ذات طبيعة خاصة ، كمكافأة أعضاء المجالس النيابية[562] ، أو المجالس العلمية ، أو اللجان الحكومية أو غيرها، وتخضع هذه المبالغ للضريبة علي المرتبات والأجور إذا منحت بسب علاقة التبعية التي تربط بين دافع المكافأة والمدفوعة إليه0

ولا تخضع هذه المكافأة للضريبة إذا كانت عوضا للعامل عما يتكبده من نفقات لعمله كالمكافأة التي يحصل عليها العمد ([563])، عن عملهم، كما لا تخضع للضريبة المكافأة التي تفقد صفة المرتب التي تتصف بها جميع

---

[560]) ذهبت لجنة الطعن – اللجنة الثالثة ، قطاع جنوب الصعيد– أن مكافآة العلاج الاقتصادى التى يتقاضاها الأطباء من المستشفيات التى يعملون لديها من قبيل حوافز الإنتاج التى تخضع للضريبة على المرتبات ، ولا مجال إخضاعها لضريبة المهن غير التجارية ، منعاً للازدواج الضريبى . أنظر قرار اللجنة رقم 112 لسنة 2007، جلسة 2008/8/27.

[561]) أما ما يتقاضاه المدرسون من الطلاب نظير قيامهم بالتدريس لهم خارج نطاق اليوم المدرسى ودون إشراف من المدارس التى يعملون لديها ، بما يعرف بالدروس الخصوصية فتخضع للضريبة على المهن غير التجارية . يؤيد ذلك ما ارتآه مجلس الدولة من أنه : "إذا زاول الموظف عملاً مستقلاً عن عمله الحكومى ولحساب نفسه دون أن يخضع فى ذلك العمل لعلاقة تنظيمية عامة تربطه بالدولة أو علاقة عمل تربطه بهيئة خاصة ،فإن المكافأة التى يحصل عليها مقابل ذلك العمل لا تعتبر أجراً إضافياً مقرراً فى حدود الوظيفة أو العمل المسند إليه فى الأصل ، ومن ثم لا تخضع المكافأة المستحقة فى هذه الحالة لضريبة كسب العمل ، لأنها تخرج عن نطاق الضريبة على المرتبات– المحددة بالمادة 61 ق 14 لسنة 1939. أنظر إدارة الفتوى والتشريع لمصالح الحكومة بالأسكندرية بمجلس الدولة – فتوى رقم 823 فى 1956/6/21.

[562]) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم 72 فى 1955/11/21.

مع ملاحظة أن التشريعات المتعاقبة قد قررت إعفاء المكافأة البرلمانية من الضريبة ، من ذلك مثلاً نص المادة 19 من القانون رقم 120 لسنة 1980 بشأن مجلس الشورى المعدل بالقانون رقم 176 لسنة 2005 ، والتى نصت على أن "يتقاضى عضو مجلس الشورى مكافأة شهرية قدارها ألف جنيه تستحق من تاريخ حلف العضو اليمين ولا يجوز التنازل عنها أو الحجز عليها ، وتعفى من كافة أنواع الضرائب" .

([563]) حكم النقض في الطعن رقم 534 لسنة 42ق، في 1977/3/19.

المبالغ المذكورة في المادة 9 من القانون. وعلي هذا لا تخضع مكافأة ترك الخدمة[564] للضريبة، لأنها لا تعدو أن تكون دفعة رأسمالية تدفع إلي الموظف أو المستخدم بمناسبة تركه الخدمة وليس باعتبارها مكملة لمرتبه أو أجره، بل هي بمثابة تعويض عنه[565].

جـ - الحصص والأنصبة فى الأرباح

أشارت المادة (9) من القانون إلى أن الحصص والأنصبة من الأرباح تعتبر فى حكم المرتبات الخاضعة للضريبة ، والتى يمكن التمييز بينهما فيما يلى:

حصص الأرباح

جرى قضاء محكمة النقض ([566]) على أن " الذى يعطى للعامل لقاء طاقة يبذلها يعتبر جزءاً من الأجر ، وأن الأجور التى تدفعها المنشأة لمستخدميها وعمالها يجوز تقديرها على أساس نسبة معينة من الأرباح ".ومن ثم فإن الاتفاق مع العامل على أن يمنح حصة من الأرباح كجزء من أجره يؤدى إليه عند تحقق الربح أو فى نهاية السنة ، يدخل فى مفهوم المرتب ويخضع للضريبة .

بخلاف حصة الأرباح التى يحصل عليها العاملون من الأرباح والتى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون ، والتى قرر القانون فى المادة 6/13 إعفاءها من الضريبة ، على الرغم من أنها تدخل فى حكم المرتب ، ولكن إعفاءها يرجع إلى كونها نوعاً من الإثابة الإضافية على مايؤديه العامل إلى الشركة من أعمال ، تشجيعاً له على السعى لزيادة إنتاجها ، وبالتالى لزيادة أرباحها .

صاحب النصيب

([564]) صدر القانون رقم 232 لسنة 1996 بإعفاء المبالغ التي تصرف للعامل بمناسبة بلوغه سن التقاعد أو انتهاء خدمته أو تصرف للمستحقين بعد وفاته من جميع الضرائب والرسوم، وقد نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية رقم 47 مكرر في 1996/11/20، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره0

([565]) فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة في 1955/11/12، مشار إليها في مؤلف د0 زكريا بيومي، ص 371.

([566]) حكم محكمة النقض فى الطعن رقم 444 لسنة 28 ق ، جلسة 1977/12/13.

صاحب النصيب وصف يلحق بكل من قدم للشركة أو المنشأة خدمات جليلة أو مزايا عينية ساعدت فى تأسيسها أو تطويرها ، فيحصل مقابل هذه الخدمات على حصة من أرباح المنشأة أو الشركة .

ويأخذ صاحب النصيب إحدى صفتين ، فهو إما شخص لاتربطه بالمنشأة أو الشركة علاقة تبعية ، ومن ثم فإن ما يحصل عليه منها يعتبر إيراداً لرؤوس الأموال المنقولة ، لا يخضع وفقاً للقانون الحالى للضريبة ، كما لايسمح بخصم هذا المقابل من الأرباح الإجمالية للمنشأة أو الشركة أو أن يرتبط صاحب النصيب بعلاقة تبعية مع الشركة أو المنشأة التى قدم خدماته إليها ، ومن ثم فإن ما يحصل عليه يعتبر فى حكم المرتب ، ويخضع للضريبة([567]) ، كما يسمح بخصمه كتكاليف من إجمالى أرباح المنشأة أو الشركة .

المبحث الثالث

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

سنوية الضريبة

وفقا لنص المادة (10) من القانون، تعتبر الضريبة علي المرتبات ضريبة سنوية، أي أنها تفرض علي ما يحصل عليه الممول من إيرادات خلال سنة كاملة، ولكن يتم استقطاع جزء من الضريبة شهرياً تحت الحساب، ثم يتم عمل تسوية نهائية للضريبة المستحقة علي الممول في نهاية السنة، ولذا يقال ([568]) إن الضريبة سنوية الحساب شهرية الآداء0

([567])قضت محكمة النقض الجنائى بأن صاحب النصيب الذى يخضع ما يؤخذ منه لضريبة القيم المنقولة إنما هو صاحب النصيب الذى يساهم فى تأسيس الشركة بتقديم خدمات أو مزايا عينية تعتبر جزء من رأس مالها ، ويعطى فى مقابلها – وفى عقد تأسيس الشركة حصة من الأرباح لا تدخل فى مدلول الأجر الذى يتقاضاه الموظف أو العامل مقابل خدمات يؤديها وتربطه بالشركة ومن بعد تأسيسها علاقة عمل وتبعية – ولما كان أعضاء مجلس الإدارة فى الشركة الطاعنة هم من الموظفين الذين عينوا بمجلس الإدارة فإنهم كانوا محتفظين بوظائفهم الأصلية فإن ما يتقاضونه يخضع لضريبة المرتبات لا لضريبة القيم المنقولة. طعن جنائى رقم 236 لسنة 3 ق جلسة 1979/12/11.

([568]) د0 زكريا بيومي، ص 380.

وفي حالة حدوث تغير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ هذا التغيير علي أساس الإيراد الجديدأو القديم أيهما أقل بعد تحويله إلي إيراد سنوى.

ولقد اعتبر المشرع الاستيلاء الفعلى على المرتبات وما في حكمها هو الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات ، ويقصد بالاستيلاء صرف المبالغ او وضعها تحت تصرف صاحب الحق فيها أى أن العبرة في استحقاق الضريبة وبالتالى تحديد سعرها إنما هو بتاريخ الاستيلاء . وفى معظم الأحيان يتعاصر الاستيلاء والاستحقاق فلا يثور خلاف أما إذا لم يتعاصر هذان الحدثان فتكون العبرة بالاستيلاء باعتباره الواقعة المنشئة لهذه الضريبة [569].لحساب الضريبة تضم جميع المبالغ التي يحصل عليها الممول من مرتبات وأجور أيا كانت مسمياتها أو طريقة دفعها أو الجهة التي دفعتها ثم تخصم منها المبالغ التي قرر المشرع عدم سريان الضريبة عليها، وذلك لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ونبين ذلك في مطلبين هما:

المطلب الأول

المبالغ التي تضم لتكوين الإيراد الاجمالى

تشمل الضريبة علي المرتبات كافة الإيرادات أو المدفوعات التي يحصل عليها العامل بسبب عمله أو بمناسبته، وتحدد الإيرادات أو المدفوعات الخاضعة للضريبة علي أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات وأجور ومكافآت وبدلات ، كما تشمل الضريبة ما يكون ممنوحا للعامل من المزايا النقدية والعينية ([570]) علي النحو الموضح فيما يلي:

---

[569] فتوى مجلس الدولة لوزارة الخزانة رقم 1/10/4 بتاريخ 1971/1/16 وتعليمات تفسيرية رقم 19 ، بدران ط 4 ، ص 626 وص 627.

([570]) عرفت مصلحة الضرائب المزايا العينية والنقدية بأنها تلك التي يتميز بها العامل دون غيره، والتي إذا لم يحصل عليها فلا يكون لها تأثير علي العمل، وذلك إذا منحت له مزايا شخصية محددة إليه بذاته، ولا ترتبط بتأدية مهام هـ الوظيفية0 (انظر: نشرة مصلحة الضرائب، العدد الثاني، يوليه 1997.

أولا: المزايا النقدية

وهي كل ما يستولي عليه العامل من المبالغ النقدية أيا كانت مسمياتها أو الصورة التي تدفع بها أو ميعاد دفعها أو شخص دافعها0 ومن أمثلتها مكافآت آخر السنة والهبات والهدايا التي تعطي في أعياد الميلاد أو الزواج والعمولات علي المبيعات والمكافآت الخاصة نظير عمل معين والمبالغ التي تعطي لكبار الموظفين لاعتبارات وظيفية والبدلات علي اختلاف أنواعها والأجر المضاعف نظير العمل في أيام الراحات أو العطلات الرسمية0

وهذه المبالغ تخضع للضريبة سواء دفعت بصفة دورية أو عرضية، وسواء دفعها رب العمل أو العملاء0

ومن ثم تعد مزية نقدية تخضع للضريبة كل مبلغ يدفع للعامل للصرف منه علي شئونه الخاصة. ويدخل فى ذلك تصاريح وتذاكر السفر المجانية للعاملين بمرفق النقل وأسرهم لغير الأعمال المصلحية، والتذاكر المجانية أو ذات الأجر المخفض التي تمنحها شركات النقل البري والطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرهم، والتى لم تعد معفاة كما كان ممنوحاً لها بالقانون الملغى فى المادة 56 منه.

ويثير البحث في مدي اعتبار مبلغ معين من المزايا النقدية التي تخضع للضريبة خلافا بين مصلحة الضرائب والممولين([571]) ، وخاصة بالنسبة لأنواع معينة من البدلات، التي تمنح لطائفة من العاملين، وتميل مصلحة الضرائب إلي خضوعها للضريبة بينما يعتبرها الممولون لازمة لمباشرة وظائفهم.

ثانيا: المزايا العينية

وبقرب هذا المعنى جاء تعريف هذه المزايا فى المادة 11 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل بأنها " كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل آداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له".

([571]) أثار بدل الاغتراب الذي يمنح للعامل الذي يعمل بعيدا عن موطنه خلافا حول مدي إعفائه من الضريبة، وقد قضت محكمة النقض في الطعن رقم 396 لسنة 54 ق بتاريخ 1990/12/21 بأن بدل الاغتراب إما أن يعطي للعامل عوضا له عن نفقات يتكبدها في سبيل تنفيذه لعمله فلا يعتبر جزءا من الأجر ولا يتبعه في حكمه من حيث خضوعه للضريبة، وإما أن تعطي له كحافز للعمل بعيدا عن موطنه فيعتبر جزءا من الأجر مرهونا بالظروف التي دعت إلي تقريره فيستحق بوجودها وتصبيه الضريبة0

عرف مجلس الدولة [572] المزايا العينية بالخدمات التى تقدمها المنشآت للعاملين بها بدون مقابل . وهى بهذا الوضع تحمل معنى الإثابة على العمل ، أى تحمل معنى الأجر أو المكافأة .

أو هي المزايا التي يحصل عليها العامل بسبب عمله أو بمناسبته في صورة عينية، مثل السكن[573]، والمياه والإنارة والوقود واشتراكات الانتقال علي خطوط النقل المشترك، أو وضع سيارة تحت تصرف الموظف لتنقلاته الخاصة0

وفيصل التفرقة بين ما يعتبر مزية للعمل وما لا يعتبر كذلك هو الغرض الذى استهدفه تصرف رب العمل فى هذا الشان ؛ فإذا كان الغرض تقرير مزية شخصية للعمل أصبحت هذه المزية فى حكم المرتبات والمكافآت ، أى تخضع للضريبة . أما إذا كان الهدف هو مجابهة النفقات التى تصرف فى شئون الوظيفة أو لفائدة الجهة التى يعمل لحسابها فإن هذا الإجراء لا يعد ميزة تخضع للضريبة .

وتطبيقاً لذلك رأى مجلس الدولة بأن الفنادق تبغى من تقديم الوجبة الغذائية أو البدل النقدى لها للعاملين مصلحة الفندق، وحسن سمعته وظهوره بالمظهر اللائق أمام النزلاء ، ومن ثم فهو ليس ميزة تخضع للضريبة[574].

المبالغ التي يحصل عليها المقيمون والعاملون من غير جهات عملهم الأصلي:

([572]) راجع رأى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات ، ملفها رقم 817/1/4 ، الوارد إلى مصلحة الضرائب بكتابها رقم 1395 فى 1988/12/20 ، ووافت عليه المصلحة وأذاعته بموجب تعليماتها التفسيرية رقم 6 فى 1989/4/4.

[573] قضت محكمة النقض بأن المسكن المجاني يعتبر ميزة عينية تأخذ حكم الأجر متي كان رب العمل ملزما بأن يوفره للعامل مقابل عمله، ولا يعد كذلك متي قدم إليه بمناسبة العمل مبلغا من النقود أيا كانت مقداره ومدي تناسبه مع تكلفته الفعلية0 انظر الطعن رقم 1494 لسنة 53 ق، في 1989/12/25.

[574] تذهب مصلحة الضرائب إلي عدم خضوع المزايا التي تمنح للعامل إذا كان الهدف منها مجابهة النفقات التي تصرف في شئون الوظيفة أو لفائدة الجهة التي يعمل لحسابها، استنادا إلي فتوي مجلس الدولة بتاريخ 1988/12/20 التي رأت عدم خضوع الوجبة الغذائية والبدل النقدي الذي تمنحه الفنادق للعاملين بها للضريبة لأن الفندق يتوخي من ذلك مصلحة الفندق وحسن سمعته وظهوره بالمظهر اللائق أمام النزلاء0 وانظر أيضا د0 السيد عبد المولي، هامش رقم (1)، ص 225.

كانت المادة 11 من القانون رقم 91 لسنة 2005 قد تضمن حكما خاصا بغير المقيمين، والعاملين من غير جهات عملهم الأصلي ، حيث نصت على أنه : تسري الضريبة علي المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لآداء خدمات تحت إشرافها ، كما تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلى ، وذلك بسعر 10% بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر.

وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية".

وبذلك يكون المشرع قد ساوى فى المعاملة الضريبية بين الممولين غير المقيمين ، وبين الممولين المقيمين الذين يحصلون على مبالغ من جهات أخرى غير جهات عملهم الأصلى ؛ باعتبار أنهم جميعاً يعملون لدى جهات لا تعلم على وجه التحديد مجموع المبالغ التى يحصلون عليها سنوياً كمرتبات وما فى حكمها .

فغير المقيم يقضى معظم وقته خارج مصر ، ولاريب أنه يعمل فى جهات أخرى خلال السنة . كما أن المقيمين الذين يعملون فى جهات غير جهات عملهم الأصلى لا يمكنهم منح العاملين نفس الإعفاءات والخصومات التى تمنحها لهم جهات عملهم الأصلية ، مما تطلب أن تحاسب هاتان الفئتان بصورة مبسطة وعلى أساس إجمالى ما يحصلون عليه فى مصر ، أو فى جهات عملهم غير الأصلية ، بسعر مخفض هو 10% من إجمالى المبالغ دون تخفيض أو خصم .

ثم صدر القانون رقم 11 لسنة 2013 ليقرر حكماً مختلفاً ، حيث قصر فرض الضريبة بسعر قطعى (10%) من المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية ، وذلك بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر .

ومؤدى هذا التعديل أن العبرة فى فرض ضريبة المرتبات ذات السعر القطعى أن يكون الممول المقيم له أكثر من جهة عمل ، إحداهما تمثل جهة عمله الأصلية ، وهى التى تحسب عليها الضريبة بالأسعار التصاعدية وعلى أساس صافى الدخل ، أما الجهات الأخرى التى يعمل لديها فتفرض الضريبة على إجمالى ما يحصل عليه منها وبالسعر القطعى دون أى تخفيض.

و لم يعد للعامل غير المقيم حكماً مختلفاً عن العامل المقيم ، فحيثما يكون العامل غير مقيم ولا يعمل سوى أمام جهة عمل واحدة فإنه يخضع للضريبة بالأسعار العادية وعلى أساس صافى الدخل ، أما إن كان غير المقيم يعمل لدى أكثر من جهة فإن ما يحصل عليه من جهة عمله الأصلية يخضع للضريبة بالأسعار التصاعدية على أساس صافى الدخل ، وأما ما يحصل عليه من غير جهة عمله الأصلية فإنه يخضع للضريبة ذات السعر القطعى على إجمالى دخله منها.

وظاهر هذا التعديل أنه يهدف إلى مساواة الممول غير المقيم بالممول المقيم فى المعاملة الضريبية لدخل أى منهما ، سواء تحقق من جهة عمل واحدة أو من أكثر من جهة عمل ، تحقيقاً للعدالة الضريبية .

ويستفيد من هذه المعاملة الممول غير المقيم سواء كان مصرياً أم أجنبياً ، وبغض النظر عن طبيعة عمله فى مصر أآ سواء كان عاملاً عادياً أو خبيراً .

بيد أن هذا الحكم لا يخلو من صعوبة فى التطبيق ذلك لأن طبيعة كون الممول غير مقيم تفترض أنه لا يعمل فى مصر مدة طويلة خلال السنة ، أو أنه يتردد عليها فترات متقطعة خلال السنة لا تتجاوز فى مجموعها مدة 183 يوما سنوياً ، وأنه يصعب تبعاً لذلك تتبع ما يحصل عليه فعلاً خلال السنة الضريبية للوصول إلى التسوية النهائية للضريبة فى نهاية كل سنة ، وأن اختلاف الجهات التى قد يتردد عليها خلال السنة أو السنوات التى يعمل بها فى مصر قد تجعل من تحديد الضريبة بالأسعار التصاعدية ووفق القواعد العامة للضريبة تزداد صعوبة .

المبالغ الأخرى التي تخصم من الإيراد الإجمالى

يسمح القانون بخصم المبالغ الآتية للوصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة:

أ – مبلغ الإعفاء الشخصى: استحدثت المادة 1/13 النص علي أن يخصم من الإيراد الإجمالي أربعة ألاف جنية كإعفاء شخصى ، يستفيد منه العاملون بجانب الحد الأدنى الذى لايخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهو الخمسة الآف جنيه، فيصبح مجموع الخصم المقرر تسعة الآف جنيه كحد أدنى. ثم ارتفع الميلغ إلى سبعة الآف جنيه بالإضافة إلى الشريحة المعفاة والتى أصبحت أخيراً ستة الآف ةخمسائة جنيه ليصبح مجموع الخصم ثلاثة عشر ألف جنيه وخمسائة جنيه سنوياً.

ب – قيمة الجزاءات والخصم: تخصم من الإيراد الخاضع للضريبة قيمة الجزاءات أو الخصومات التي تعرض لها الممول بسبب الإجازات المرضية بغير مرتب كامل، ولكن إذا ترتب علي إهماله إلزامه بتسديد مبلغ معين خصما من ماهيته فلا يستبعد قيمة هذا الخصم عند حساب الضريبة لأنها لا تعد جزاء، وإنما هي تسديد لدين عليه[1]0

جـ – احتياطى المعاش والادخار الإجبارى: وتخصم هذه المبالغ طبقا لأحكام قوانين التأمينات الاجتماعية وقوانين المعاشات والادخار السارية0

د – الدمغة الأصلية: وفقا لنص المادة 79 من قانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980 تخصم ضريبة دمغة نسبية علي ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور وما في حكمها .

هـ – العلاوات الخاصة المعفاة وحكم ضمها إلى المرتب : وهي العلاوات التي منحت لموظفي الحكومة والقطاع العام أو التي تقررها منشئآت القطاع الخاص لعمالها وفقا للقوانين الخاصة التي صدرت بهذا الشأن ومنها القانون رقم 29 لسنة 1992 و 85 لسنة 1996، 82 لسنة 1997، والقانون رقم 86 لسنة 2004 تستبعد من وعاء الضريبة علي المرتبات ، نظرا للنص علي إعفائها من جميع أنواع الضرائب والرسوم .

ثم قرر المشرع بالقانون رقم 89 لسنة 2003 بمنح العاملين بالدولة علاوة خاصة لينص صراحة على أنه اعتباراً من أول يوليو سنة 2008 يقتصر الإعفاء من الضرائب والرسوم على العلاوة المضمومة للأجور الأساسية فقط ، ولا يسرى هذا الإعفاء على ما يترتب على ضم العلاوة الخاصة من زيادة في المكافآت أو المزايا أو غيرها. وبذلك لا يعفى من الضريبة على المرتبات [575] ما ترتب على ضم العلاوة من زيادة في المكافآت والحوافز .

مصروفات أخرى

ليس فى ضريبة المرتبات مجال متسع لخصم مزيد من المصرفات الشخصية إلا بالقدر الذى يثبت فيه أن المصروف كان لازماً للمهنة التى

---

[1] د0 محمود رياض عطية، ص 689.

[575] راجع حكم محكمة النقض فى الطعن رقم 14650 لسنة 80 ق جلسة 2012/2/28. ونفس المبدأ فى حكم محكمة القضاء الإدارى الدعوى رقم 47219 لسنة 67 ق جلسة 28/ 8/ 2013.

يتقاضى عنها الشخص المرتب الخاضع للضريبة ، وفى حدود ما يلزم ، ودون أن يصل المقابل النقدى عنها حد المزية النقدية التى تضاف إلى المرتب .

ويبدو ذلك واضحاً فى نشاط المأذون الشرعى – الذى هو نوع من الوظيفة العامة – لا يجوز أن يخصم من إيراداته الخاضعة للضريبة أية مبالغ ينفقها المأذون لو كانت متصلة بمباشرة عمله ، وبالتالى عدم خصم أية مصروفات أو نفقات يتحملها الماذون بسبب أدائه العمل كإيجار المكان المعد لمزاولة العمل ، أو اشتراك التليفون وغيرها من المصروفات الأخرى.

غير أنه من ناحية أخرى فإن مصاريف الانتقال التى يتقاضاها المأذون الشرعى بسبب انتقاله إلى محل إقامة الراغب فى توثيق عقد الزوج لا تعتبر من المزايا النقدية الخاضعة للضريبة طالما كانت هذه المصروفات فى حدود المصروفات الفعلية وغير مغالى فى تقديرها([576]). كما أن [577] المصروفات التى يدفعها رب العمل نيابة عن العاملين فيه لتعليم أبنائهم ما هى إلا توزيعات ، وليست من الأعباء الواجبة الخصم عند تحديد ضريبة المرتبات طبقاً للقوانين المعمول بها فى مصر ، ولا يغير من ذلك أن قوانين البلد الأجنبى تعتبر مصروفات التعليم من التكاليف واجبة الخصم قبل الوصول إلى الوعاء الضريبى . لذلك تعتبر ميزة تخضع للضريبة .

المبحث الثالث

حالات الإعفاء من الضريبة

بينت المادتان 12و13 من القانون حالات عدم الخضوع والإعفاء من الضريبة، وهذه الحالات هي:-

1 – المعاشات

قرر المشرع بنص صريح عدم خضوع المعاشات للضريبة ، إما رعاية لأصحاب المعاشات ، أو لأن هذه المبالغ فى حقيقتها أقساط عن مرتبات سبق خضوعها للضريبة.

---

[576] تعليمات تفسيرية رقم 21 للمادة 62 ق 14 لسنة 1939 صدرت بتاريخ 1973/2/22

[577] لجنة طعن ضرائب القاهرة، الدائرة الأولى، شركات ، الطعن رقم 138 لسنة 1990 بتاريخ 1992/3/30.

2- مكافآت نهاية الخدمة

كما قرر المشرع عدم خضوع مكافأت نهاية الخدمة ، باعتبارها فى الأصل دفعة رأسمالية يحصل عليها العامل دفعة واحدة لا ينطبق عليها وصف المرتب ،أو أهم خصائصه وهو الدورية .

وبقصد بمكافأة نهاية الخدمة وفقاً لنص المادة 16 من اللائحة التنفيذية المكافأة التى تحددها النظم المطبقة فى الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل . وفى حالة عدم وجود هذه النظم ، أو وجودها مع عدم تنظيمها للمكافأة ، تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل.

3-اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الإدخار

تعفي من الضريبة اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار التي تستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو كنظم بديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية0

5 – اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاص

كما تعفي من الضريبة اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص والتي تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم 54 لسنة 1975، بشرط أن تكون مبالغ هذه التأمينات مودعة في صندوق ومستثمرة خارج المنشأة وتوضع في الميزانية علي شكل حسابات0

6 – أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحى

تعفي من الضريبة أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر0

ومن الواضح أن الحكمة من الإعفاء المقرر لاشتراكات التأمينات الاجتماعية أو الادخار أو التأمين علي الحياة والتأمين الصحي هي تحقيق الأمان الاجتماعي للممول وأسرته، وتشجيع الادخار الفردي بما يحقق

صالح الفرد والمجتمع، بشرط ([578]) أن يكون التأمين فى شركات مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين .

7 - المزايا العينية الجماعية

حرص المشرع على استمرار إعفاء الميزية العينية الجماعية وفقاً لما كان يجرى عليه العمل فى ظل القانون السابق ، حيث كان المعمول به ، وأقرته مصلحة الضرائب [579]، ان المزايا العينية والنقدية التى تخضع للضريبة هى المزايا التى يتميز بها الموظف دون غيره والتى إذا لم يحصل عليها ليس لها تأثير على العمل ، أما المزايا الجماعية التى تعطى للعاملين دون تمييز بينهم ويصعب تحديدها لشخص بذاته فلا تخضع للضريبة .

إلا أن المشرع فى القانون رقم 91 لسنة 2005 حدد خمس مزايا عينية جماعية أعفاها من الضريبة ، هى الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين، والنقل الجماعى أو ما يقابله من تكلفة ، والرعاية الصحية ، والأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل ، والسكن الذى يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل .

وهذا الإعفاء للميزة العينية الجماعية يعنى –بمفهوم المخالفة - خضوع المزايا النقدية الجماعية للضريبة، وكذلك خضوع المزايا النقدية والعينية التى يختص بها رب العمل أحد العاملين لديه [580].

وهذا الأمر يقتصر على كل مال نقدى كان أو عينى طالما تضمن فى حقيقته مزية تمنح للممول ، أما ما يؤدى إليه تعويضاً عن تكلفة حقيقية تكبدها لأداء عمله فى يعد ميزة ، ومن ثم تظل هذه التكلفة مصروفاً يحق للممول أن يخصمها من وعاء الضريبة ، وبالحدود التى تمكنه من هذا التعويض . فلا يعد إيراداً مثلاً :مصروفات الانتقال لأداء أعمال تتطلبها الوظيفة، وكذلك تكلفة التليفونات المحمولة إذا ما كانت مخصصة لأداء الأعمال طوال الوقت. وتطبيقاً

([578]) المادة 18 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

[579] كتابها الدورى المؤرخ فى 1997/6/18.

[580] مجلة المرشد ، العدد 42، يونيو 2007، ص 38و ص 39.

لذلك رأت المصلحة [581] عدم خضوع مساهمة الدولة فى المصروفات الدراسية لأبناء العاملين المصريين فى بعثات التمثيل الدبلوماسى فى الخارج بمقدار 50% من تلك المصروفات للضريبة على المرتبات وذلك باعتبارها تعويض عن مصروفات فعلية لا يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولقد عرفت اللائحة التنفيذية [582] لقانون الضريبة على الدخل المزايا النقدية والعينية، فى تطبيق حكم المادة (9) من القانون ، بأنها : كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصيه له0

وتُحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها.

ولقد نص القانون الجديد – فى المادة 5/13 صراحة على إعفاء المزايا العينية الجماعية الآتية :

1-الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين .

2-النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

3- الرعاية الصحية.

4-الأدوات والملابس اللازمة لآداء العمل .

5-المسكن الذى يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة آدائهم للعمل .

ويشترط لإعفاء هذه المدفوعات :

أ-أن تكون من قبيل المزايا .

ب-أن تمنح عيناً

جـ-أن تمنح بصفة جماعية

ونبين ذلك فيما يلى :

أ- أن تكون من قبيل المزايا ، فلا يتعين الخوض فى مدى إعفاء مدفوعات الوجبات الغذائية أو النقل أو السكن أو أدوات وملابس العمل إذا

---

[581] كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية بتاريخ 1994/9/17.

[582] المادة 11 من اللائحة التنفيذية.

كانت بطبيعتها لازمة لآداء العمل ، حيث أن هذه المدفوعات سواء أديت للعامل نقداً أو عيناً لا تعتبر ميزة ، وإنما هى من الأمور اللازمة لآداء العمل .

فما يمنح من سيارة ، أو مقابل لا نتقال مندوب التوزيع للقيام بعمله لا يعد ميزة عينية أو نقدية ، وإنما هو تكلفة تتحملها الشركة ، ولا يحاسب المندوب عنها ضريبياً . ونفس الحال ينطبق على وجبة الغذاء التى تصرف للعاملين فى المناطق النائية ، أو السكن الممنوح لخفير الشركة أو زى سعاة البريد مثلاً.

ولذلك فإننا نرى أن إسباغ المشرع على بعض المدفوعات كالسكن والنقل والملابس وأدوات العمل وصف المزايا العينية غير دقيق ، لأن هذه الأشياء كثيراً ما تتطلبها طبيعة العمل ، ولا يجب أن يحاسب عنها الممول إذا لم تتوافر فيها شروط الإعفاء المقررة بالقانون .

ويبقى تطبيق النص على المدفوعات الأخرى التى تؤدى ليس بسبب متطلبات العمل ، وإنما كجزء من الأجر ، ومنها السيارة المخصصة لنقل العاملين من منازلهم إلى أماكن أعمالهم بالمدن أو توفير سكن لهم قريب من مقر الشركة ، حيث لا إلزام على جهة العمل لابتوفير وسيلة النقل أو السكن لكى يكونوا بالقرب من أعمالهم ، أو توفير الرعاية الصحية لهم ولأسرهم .

ب- **أن تمنح عيناً** : إذ يجب على رب العمل أن يقدم الميزة الجماعية بصورة عينية لا نقدية ، فيقدم للعمال الوجبات الغذائية جافة أو سائلة فى موقع العمل ، أو ينقلهم فى سيارات الشركة أو سيارات النقل الجماعى التى يؤجرها لانتقالهم ، ويمكنهم من الحصول على العلاج وصرف الدواء من الأطباء والصيدليات التى تتعاقد معها المنشأة ، وأن يوزع عليهم ملابس العمل وأدواته، ويقيم لهم أو يؤجر المساكن التى يقيمون فيها بمناسبة آداء أعمالهم ([583]).

ولا يتقرر إعفاء هذه المزايا إذا تم آدؤها نقداً ، لأن المشرع قصد من الدفع العينى للمزايا ضمان انتفاع العامل بها لصالح العمل ذاته ، ولم يدع المجال للعامل أو لرب العمل لأن يصرف العامل هذا المقابل نقداً دون أن تحقق الميزة الغرض منها . حيث دلت التجارب على أن كثيراً من العمال يفضلون المبلغ النقدى عن الحصول على الوجبة الغذائية أو المتابعة العلاجية أو استبدال الزى بزى آخر جديد ، مما مؤداه حرمان العامل مما

([583]) راجع المادة 19 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

يزيد من طاقته فى العمل أو يحصنه من المرض أو يحسن مظهره.ومع ذلك فقد سمح القانون عند تعذر توفير النقل الجماعى بمعرفة جهة العمل ، لعدم توافر العدد الكافى من السيارات التى تملكها لنقل عمالها ، أن تخصص تكلفة لتوفير هذه الوسيلة باسئجار سيارات من الغير لنقلهم ، ومن ثم تكون هذه التكلفة النقدية مزية عينية تبرر خصمها من تكاليف الشركة .

بيد أنه فى كثير من الحالات لايكون لدى الشركة مكان خاص لإعداد الوجبات وتناولها ، أو وحدة طبية أو صيدلية خاصة ، لكنها تسمح للعاملين بأن يصرفوا قيمة ما أنفقوه فعلاً على الوجبات والعلاج بموجب فواتير دفعت من مالهم الخاص . وفى هذه الحالة فإننا نرى إعفاء هذه المبالغ باعتبارها مزية حصل عليها العاملون عيناً ، وتحملت قيمتها جهة عملهم ، وإن تأخر آداء هذه القيمة لحين تقديم ما يثبت حصول العامل عليها ، وخاصة إذا كانت هذه المزايا تمنح جماعية ، أى لا تخص عاملاً بذاته ، بموجب نظام أو لائحة ذات قواعد عامة مجردة.

ج- **أن تمنحها جهة العمل بصفة جماعية** ، فلا تخص بها عاملاً أو فئة من العاملين دون غيرهم ممن يستحقونها ، ولا يعنى ذلك وجوب أن تدفع إلى جميع العاملين ، بل يكفى أن تكون مسموحاً بها لكل من تتوافر له متطلباتها ، فلا تقصر السكن فى مساكن الشركة الكائنة بالمناطق النائية على عمال معينين دون غيرهم ممن يماثلونهم فى الدرجة والظروف ، كما لا تخص بعض العمال بميزة النقل من منازلهم إلى العمل بسيارات الشركة ، أو تصرف لبعض السعاة الزى الخاص بالشركة دون باقى السعاة .

ولكن ذلك لا يمنع إعفاء الميزة العينية التى تعطى لفرد واحد أو فئة خاصة من العمال لايتوافر شروط أو متطلبات منحها إلا لهم ، فوجود سكن لخفير الشركة فى منطقة نائية لا يوقف منح الإعفاء باعتباره سكناً فردياً طالما لا يوجد للشركة سوى هذا الموقع المخصص لأى خفير يقيم فيه بسبب العمل ، كما أن تخصيص سيارات لبعض الدرجات الوظيفية لا يعنى أن الميزة غير جماعية طالما أتيحت لكل من يحمل هذه الدرجات ولو كانوا فرادى أوأعداداً محدودة. أى أنه ينبغى أن تفسر صفة (الجماعية) هنا بما يعنى أن هذه المزايا تمنح جماعية بطبيعتها أو وفقاً للتنظيم الذى يحكمها ، ولو كانت ممنوحة لفرد بعينة لأسباب موضوعية لا دخل لشخص الممنوحة له فيها.

المبحث الثالث

تحصيل الضريبة

وتـنظيم الاعتـراض والـطعن علـيـهـا

تحصل الضريبة عند تحقق الواقعة المنشئة لها، وبالإجراءات أو الوسائل التي يحددها القانون، علي أن يكون للممول حق الاعتراض والطعن وصولا لتحديد صحيح للضريبة المستحق تحصيلها0

ونقسم هذا الفصل إلي ثلاثة مطالب:

الأول: لبيان الواقعة المنشئة للضريبة0

الثاني: لتوضيح كيفية تحصيل الضريبة0

الثالث: في حق الاعتراض والطعن0

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات والأجور

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات والأجور في الاستيلاء الفعلي، أو مجرد وضع المبالغ المستحقة للممول تحت تصرفه بحيث يتسني له الاستيلاء عليها متي أراد، كقيد المرتب في الحساب الجاري للممول لدي أحد البنوك، أو إضافته إلي حساب خاص يصرف عند انتهاء مدة خدمته[1] 0

وتطبيقا لذلك فإن الضريبة تستحق بالنسبة للعامل الذي يتقاضي راتبا شهريا أو دوريا من اليوم الذي يوضع فيه الإيراد تحت تصرف صاحبه، ويترتب علي ذلك أن السعر الضريبي المعمول به هو السعر الساري في هذا التاريخ0

وفي معظم الحالات يتعاصر الاستيلاء الفعلي والاستحقاق فلا يثور أي خلاف في تحديد سعر الضريبة، أما إذا لم يتعاصر هذان الحدثان ففي هذه الحالة ، ففى بعض الحالات تقرر الجهة منح العاملين لديها حوافز ومكافآت ، من خلال قرار إدارى ، واجتماع الجمعية العمومية أو غيرها ، ثم يتأخر صرف هذه المبالغ للعاملين إلى حين تدبير المرد المالى أو الإنتهاء من الإجراءات الإدارية والمحاسبية اللازمة للصرف ، مما يترتب عليه تأخر حصول العامل فعلاً على راتبه إلى حيت تغير قانون الضريبة بحيث أعفيت هذه المبالغ بعد أن كانت خاضعة ، أو خضعت للضريبة بعد أن كانت معفاة ، ومن ثم يثور التساؤل عن القانون الواجب التطبيق فى هذه الحالة ؟

---

(1) د0 محمود رياض عطية، ص 690، ص 691.

وفى رأينا أن العبرة فى تحديد القانون الواجب التطبيق هو بتاريخ شغل ذمة الجهة بالمبالغ المستحقة للعامل أو بتاريخ صرفه لها أيها أفضل عملاً بتقرير قاعدة الاحتفاظ بالحقوق المكتسبة التى حرص المشرع عليها فى حالة إلغاء الإعفاءات فى المادة الثالثة من مواد الإصدار ، وأن العامل لا يصح أن يحرم من ميزة منحها له المشرع بسبب لا يد له فيه.

أما إذا توفي العامل خلال الشهر سرت الضريبة علي المرتب بالسعر المعمول به وقت الوفاة0

المطلب الثاني
تحصيل الضريبة

من الطبيعة الخاصة لإيراد المرتبات والأجور أن هناك في الغالب طرفا آخر بخلاف الممول صاحب الإيراد يستطيع أن يحسب الضريبة المستحقة ويقوم بحجزها وتوريدها نيابة عن الممول إلي مصلحة الضرائب، هذا الطرف هو رب العمل أو صاحب العمل، دون أن يخل ذلك بأن يكون الممول الأصلي أو صاحب الإيراد ملتزما بالضريبة عند عدم قيام رب العمل بالتزامه بحجز الضريبة، وتحصيلها نيابة عنه ([584])0 لذلك الزم المشرع كلا من صاحب العمل وصاحب المرتب بتقديم إقرارات معينة، كما ألزم صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد بحجز الضريبة وتحصيلها0

1 – الإقرارات التي يلتزم بها صاحب العمل

وفقا لنص المادة 15 من القانون يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين بأن :

1- يقدم إقراراً ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وأبريل وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك ([585]). بهدف ضبط

([584]) أجازت محكمة النقض إلزام شركة ما بتوريد الضريبة علي المرتبات الملتزمة بها أصلا شركة أخري بناء علي موافقتها، راجع الطعن رقم 78 لسنة 36 ق في 1973/11/28، قضاء النقض الضريبي، ص 351.

([585]) نصت المادة 22 من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه: " يكون تقديم الإقرار الربع سنوى المنصوص عليه فى المادة 15 من القانون على النموذج رقم (4 مرتبات) ، ويجب أن يبين فى هذا النموذج : 1- عدد العاملين .2- إجمالى المبالغ وما فى حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة .3- المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصور من إيصالات السداد .4- التعديلات التى طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.

عمليات المراجعة بين جهة العمل ومصلحة الضرائب العامة للتأكد من سلامة تطبيق القانون ، وصحة حساب الضريبة وتوريدها فى المواعيد المقررة .

وألزم القانون بتقديم هذه الإقرارات الدورية لسرعة تدارك الأخطاء ومنع تأخيرها حتى نهاية العام.

2- إعطاء العامل – بناءً على طلبه- كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

وهذا البيان يقدم بناءً على طلب العامل ، دون حاجة لأن يبين أسباب تقديمه لهذا الطلب . ويمكن أن يستفيد العامل من هذا البيان لمراجعة موقفه الضريبى ، ومدى التزام الجهة بتطبيق القانون ، أو لاعتباره مستنداً يرجع فيه على الجهة لإثبات وفائه بدين الضريبة ، أو لغير ذلك من الأسباب.

ويعفي الممول (صاحب الإيراد) من تقديم الإقرار الضريبي السنوي المنصوص عليه في المادة 82 من القانون عن دخله من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات الخاضعة للضريبة علي المرتبات.

تحصيل الضريبة وتوريدها

القاعدة العامة أن تحصيل الضريبة علي المرتبات والأجور يكون بطريق الحجز عند المنبع، لذلك ألزمت المادة 14 من القانون أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ الخاضعة للضريبة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم ان يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق.

وقد استثني المشرع من القاعدة العامة في تحصيل هذه الضريبة بطريق الحجز عند المنبع الحالة التي يكون صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، وفي هذه الحالة نصت المادة 16 من القانون علي أن الالتزام بتوريد الضريبة يقع علي عاتق مستحق الإيراد

كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها فى البند (1) من المادة 15 من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها ، وذلك فى الإقرار الربع سنوى التالى .

أو الخاضع للضريبة، طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون([586])..

ولقد قضى بأن [587] التزام أصحاب الأعمال وغيرهم من الملتزمين باستقطاع ضريبة وتوريدها وإن كان يغاير الالتزام بالضريبة ، ولا يجعل لهم صفة الممول إلا أنه التزام مفروض عليهم بمقتضى القانون ، ومن ثم توجه إليهم إجراءات تحصيلها ، ..... ولما كان الثابت بأوراق الملف الفردى أن مأمورية الضرائب المختصة قد وجهت للمطعون ضده النموذجين 18و19 ضرائب بمناسبة محاسبته عن نشاطه التجارى باستغلال سيارة نقل وتقدير أرباحه الرأسمالية من بيعه لها وتحديد وعاء دخله العام ، وضمنته أيضاً قيمة ضريبة كسب العمل المستحقة على مرتب سائق سيارته عن سنوات المحاسبة باعتباره ملتزماً قانوناً فى تحصيلها وتوريدها وأنه قد اقتطعها من راتب هذا السائق لحساب مصلحة الضرائب ، وهى مطالبة صحيحة لا تخل بمبدأ شخصية الضريبة ولا تجعل المطعون ضده ممولاً لها ، وإنما هو لا يعدو أن يكون ملتزماً باستقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة الطاعنة وترتب آثارها القانونية....ولا يعفى – صاحب السيارة – من هذا الالتزام تعدد السائقين خلال فترة المحاسبة أو عدم وجود سائق معين بذاته .

المطلب الثالث

الإعتراض والطعن

وفقاً لنص المادة 118 من القانون للممول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض علي ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلي الجهة التي قامت بخصم الضريبة0

([586]) راجع فى هذا الشأن المادة 23 من اللائحة.

[587] طعن رقم 1673 لسنة 66 ق جلسة 2003/2/25 ، والطعن رقم 889 لسنة 66 ق جلسة 2003/1/9 ، مثبت فى عادل أمين فراج يوسف : موسوعة المستشار الضريبى ، المجلد 2، منشأة المعارف ، الإسكندرية، 2004، ص 30- ص 35.

ويتعين علي هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه0

وتتولي المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها صحة الاعتراضات التي أبداها الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلي لجنة الطعن طبقا لأحكام القانون، مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإحالة0

وقد ثار البحث - في ظل القانون الملغى- فى مدي أحقية رب العمل في الاعتراض والطعن بالنسبة للضريبة علي المرتبات، وخاصة عندما يكون رب العمل صاحب مصلحة في ذلك تظهر عند مطالبة مصلحة الضرائب له بفروق الضريبة علي المرتبات التي كشف عنها فحص المأمورية لموقف العامل من ضريبة المرتبات بعد مدة من تسلمه الإيراد0

وقد ذهب بعض الكتاب ([588]) أنه وفقا لصريح نص المادة 65 من القانون رقم 157 لسنة 1981 لا يجوز لغير الممول الاعتراض أو الطعن علي هذه الضريبة، ولا يعد رب العمل ممولا[589] ، ومن ثم لا يحق له الاعتراض أو الطعن، بينما رأي آخرون أن حق الاعتراض المنصوص عليه في المادة 65 المشار إليها ليس حقا مطلقا للممول، وإنما يقتصر هذا الحق علي ربط الضريبة الذي يلزم به رب العمل.

ولما لم يحدد القانون إجراءات خاصة بربط الضريبة علي المرتبات، فليس ثمة ما يمنع أن تخطر المصلحة الممول أورب العمل بنتيجة فحصها، وربط الضريبة علي العاملين لديها، كما أن رب العمل ملزم قانونا بحجز الضريبة كالممول0

وكان رأينا : إنه علي الرغم من أن صراحة النص يقصر حق الاعتراف والطعن (للممول) فإن لرب العمل مصلحة مباشرة في الاعتراض

([588]) لمزيد من التفصيلات حول هذا الموضوع: انظر: د0 زكريا بيومي، ص 409 – 412، وحسن حسني أحمد: الصحيح في إجراءات الطعن في ربط الضريبة، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 262، ص 73 وما بعدها، وحمدي محمد هيبة: حول الاعتراض والطعن في الضريبة علي المرتبات، العدد 265، ص 40 وما بعدها.

([589]) قضت محكمة النقض في الطعن رقم 88 لسنة 34 ق في 1972/3/1 بأن الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها يغاير الالتزام بالضريبة ولا يجعل من صاحب العمل أو الملتزم بالإيراد ممولا، راجع: قضاء النقض الضريبي، ص 352.

والطعن علي ما تطالبه به مأمورية الضرائب من فروق ضريبية تجعله جديرا بأن تسمع اعتراضاته أمام لجنة الطعن باعتباره في حكم "الممول" في هذه الحالة0

وأيدت هذا الرأى محكمة النقض فقضت ([590]) بأن " التزام أصحاب الأعمال بخصم ضريبة المرتبات وتوريدها لمصلحة الضرائب على نحو ما فرضه عليهم قانون الضرائب على الدخل يوجب على المصلحة توجيه اعتراضها على إجراءات الخصم والتوريد إليهم ، فيضحى لهم الصفة والمصلحة فى مخاصمتها بشأن ما تدعيه من أحقيتها لفروق ارتأوا استبعاد خضوعها لهذه الضريبة.

وأخيراً :قنن المشرع فى القانون الجديد لهذا الرأى ، حيث نصت الفقرة الثالثة من المادة 118 لهذا الرأى ، حين أجاز للجهة التى تقوم بخصم الضريبة على المرتبات أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

كما تبين أن نص المادة 65 من القانون الملغى، المتعلق بتنظيم إجراءات الاعتراض والطعن على ضريبة المرتبات ، لا يتفق مع فئة الممولين الذين ليس لهم جهة عمل يتسلمون إيراداتهم منها0 وأوضح مثال علي ذلك المأذونون الذين يتبعون وزارة العدل كموظفين عموميين بها ولكنهم يتلقون إيراداتهم أو الأتعاب من جمهور المتعاملين معهم، وفي هذه الحالة ليس من مجال أمامهم للإعتراض والطعن إلا من تاريخ إخطارهم بربط المأمورية للضريبة المستحقة عليهم0

وحلاً لهذه المشكلة نصت الأخيرة 118 من القانون الجديد على أنه " إذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم بالطلب – الخاص بالاعتراض- كان له ان يتقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

ومع ذلك فإن القانون الجديد لم يحدد المدة التي يتعين علي المأمورية خلالها فحص الاعتراضات، ولم يبين الحكم عندما يكتشف الممول الخطأ في معاملته ضريبيا بعد مضي أكثر من شهر علي تاريخ تسلمه الإيراد[591] .

([590]) قضاء النقض فى الطعن رقم 1272 لسنة 71 ق ، جلسة 2003/1/28.

([591]) الجمعية المصرية العامة والضرائب، محاضرات الموسم الثقافي 81 – 1982، المحاضرة الخامسة: كسب العمل، ص 162.

ولا يغنى إخطار رب العمل بالضريبة على المرتبات أو فروق الضريبة التى كان يتعين عليه خصمها من المنبع ، عن إخطار كل عامل بامقار ما هو مستحق عليه باعتبراه هو الممول الأصيل بالضريبة ، ويترتب على عدم إخطاره بطلان مطالبة الجهة التابع له بهذه الضريبة أو فروقها .وبذلك قضى بأن [592] توجيه إجراءات ربط الضريبة على مرتبات العاملين إلى صاحب العمل دون العاملين لديه من الممولين لا يستند على أساس قانونى، وتكون الإجراءات قد وقعت باطلة ، ...

وعلى ذلك إذا ما أخطرت مأمورية الضرائب رب العمل بميعاد ربط الضريبة على المرتبات وإنما تكون قد أخطرته بتلك العناصر دون علمه ، وكان الثابت أن مأمورية الضرائب قد أخطرت البنك بتلك الضريبة دون أن يخطر كل عامل على حده ، ومن ثم يكون هذا الإجراء باطلاً يتعين القضاء بذلك.

الفصل الثاني
إيرادات النشاط التجاري والصناعي لكل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين

الأحكام المنظمة للوعاء :

---

[592] محكمة الاستئناف بالقاهرة ، القضية رقم 1210 لسنة 114 ق جلسة 1997/8/26 ، ومحكمة الاسكندرية الابتدائية الدعوى رقم 36 ضرائب كلى ، جلسة 2001/8/27.

تناول المشرع أحكام الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين في المواد من رقم 17 إلي رقم 31 من القانون رقم 91 لسنة 2005 . واعتبر طريقة تحديد وعاء هذه الضريبة هى الأصل فى تحديد وعاء الضريبة على الأشخاص الاعتبارية ما لم يقرر القانون لها نص خاص ، باعتبار أن الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتبارية غالباً ما يكون ذا طبيعة تجارية أو صناعية .

الشروط العامة لسريان الضريبة على الشخص الطبيعى

لا يعني مجرد تحقيق الشخص الطبيعى ربحاً من دخل مصدره إيراداً أو أكثر من إيرادات النشاط التجاري والصناعي التي نص عليها القانون أن يعتبر هذا الشخص ممولا، وأن تخضع تلك الأرباح للضريبة0 وإنما يجب أن تتوافر شروط معينة حتي تفرض الضريبة، وهذه الشروط هي:

1 – مباشرة المهنة علي وجه الاستقلال0

2 – احتراف الشخص للنشاط المولد للربح0

3 – توافر نية الكسب لدي الممول0

4 – أن يتعلق الربح بنشاط منشأة مشتغلة في مصر0

ونوضح هذه الشروط فيما يلي:

أولا: الاستقلال

تمتاز الضريبة علي النشاط التجاري والصناعي عن الضريبة علي المرتبات والأجور في أن الممول يعمل لحساب نفسه، وبصفة مستقلة عن غيره، فهو رب العمل الذي يعود الدخل أو الربح إليه، بخلاف من يعمل تابعا للغير، ويعد أجيراً لدي صاحب عمل، ويعتبر ما يتقاضاه عن هذا العمل مرتبا أو أجرا يخضع للضريبة علي المرتبات0

لذلك يجب البحث في طبيعة العلاقة التي تحكم الممول بغيره، للحكم علي نوع الإيراد الناتج عن هذه العلاقة، لبيان الضريبة التي تفرض عليه0

ولا يؤثر في طبيعة هذه العلاقة الصورة التي يتقاضي بها الممول الدخل مرة واحدة، أو علي مرات متعددة، أو أن يحتسب هذا الدخل كمبلغ إجمالي أو علي أساس القطعة أو في صورة عمولة أو نسبة من الأرباح. وإنما العبرة بحقيقة العلاقة التي تربط الممول بمن تقاضي منه هذا الدخل . ولذلك يعد السمسار مزاولاً لنشاط تجارى لأنه يعمل مستقلا عن طرفي الوساطة رغم أنه قد يتقاضي نظير السمسرة عمولة أو نسبة من دخل أو ربح العملية التي توسط فيها0

وتدق التفرقة في هذا الصدد بين الأجير الذي يخضع للضريبة علي المرتبات وبين الشريك الذي يحصل على حصته من أرباح الشركة ، فالأجير يعمل لحساب غيره دون أن يتحمل مخاطر المشروع أو أن يتدخل في إدارة المنشأة، ولكنه يحصل علي أجره أيا كانت نتيجة عمليات المنشأة ربحا أو خسارة، ولا يساهم في حصة من رأس مال المنشأة، وليس له الحق في اقتسام أصول أو موجودات المنشأة بعد تصفيتها، وذلك كله علي العكس من الشريك0

وبدراسة طبيعة العلاقة التي تحكم كل نوع من الدخل يحصل عليه الممول يمكن أن يخضع الممول لأحكام مختلفة في قانون الضريبة تبعا لذلك، فأستاذ الجامعة الذي يزاول مهنة الطب من خلال مستشفي يمتلكه، يحصل علي نوعين من الدخل، الأول مرتبا نظير عمله بالجامعة حيث توجد علاقة التبعية، والآخر دخلا تجاريا من المستشفي التي يعمل فيها بصفة مستقلة، ومن ثم تطبق بشأن هذا الطبيب أحكام كل من الضريبة علي المرتبات والضريبة الموحدة علي النشاط التجاري والصناعي0

ثانيا: الاحتراف

يجب أن يكون الشخص محترفا للمهنة التجارية والصناعية التي حقق الدخل منها حتي يخضع لهذا الدخل للضريبة. ويقصد بالاحتراف مزاولة عمل ما بصفة معتادة أو بصفة مستمرة ومنتظمة واتخاذه وسيلة للرزق بحيث يصبح

هذا العمل مهنة أو حرفة للقائم به ([593]) . ولا يشترط لذلك أن يكون الممول تاجراً طبقا لأحكام القانون التجاري، ولا أن يجعل من التجارة مهنته الرئيسية، كما لا يشترط أن يكون له محل خاص يباشر فيه أعماله، ولا أن تكون أعماله متصلة

والرأى الغالب أنه لا يقتضى لمباشرة المهنة محترفاً أن يكون للممول محل خاص ، ولا أن تكون أعماله مستمرة على الدوام ، فإذا كان يباشرها عادة أو فى أوقات " دورية" ولو كانت قليلة العدد ، أو كانت من الأهمية بحيث تحتاج إلى وقت طويل وعمليات متكررة فالرأى الراجح [594] اعتبارها خاضعة للضريبة.

ولا يخضع للضريبة علي النشاط التجاري الدخل الناتج عن عمل عارض إلا ما استثني بنص خاص في القانون كالعمولة والسمسرة العارضتين أو أرباح الصفقة الواحدة، وقد خرج المشرع المصرى على هذه القاعدة فيما يتعلق بالعمولة والسمسرة العارضة.ولم يكن لهذا الاستثناء غاية الخروج على القواعد العامة ، ولكن كان الهدف منه هو تمكين الإدارة الضريبية من تقاضى الضريبة من بعض الأشخاص الذين يتخذون الوسط فى البيع والشراء مقابل عمولة أو سمسرة مهنة لهم يتعيشون منها دون أن يكون لهم مكتب او محل معروف ، مما يتعذر معه إقامة الدليل عليهم.

وما سوي ذلك يجب أن يكون الدخل ناتجا من عمل معتاد أو متكرر إلي حد ما، بحيث يدل علي أن صاحب هذا الدخل قد اتخذ من النشاط أو العمل المرتبط بهذا الدخل مهنة أو حرفة له يسترزق منها أو يجعله وسيلة للكسب0

غير أن شرط الاحتراف والاعتياد المطلوب لا يعني أن يتكرر مزاولة الشخص لذات النشاط مرات كثيرة، أو أن يقوم به أكثر من مرة واحدة خلال السنة ([595])0 وإنما يكفي أن يتكرر هذا النشاط خلال عدة سنوات، إذ أن من العمليات

([593]) د0 السيد عبد المولي، ص 149، د0 محمود رياض عطية، ص 400

[594] حبيب المصرى : ص 423 وص 424.

([595]) عكس هذا الرأي: انظر: محمد مرسي فهمي: الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، القاهرة، 1951، ص 31

ما تستغرق العملية الواحدة منها السنة كلها أو أكثر كالمقاولات أو عقود التوريد الكبيرة، أو عمليات تقسيم الأراضي التي تنطوي بطبيعتها علي التعدد ومن ثم الاحتراف، كما أن هناك من العمليات ما يستغرق جزءً من السنة لأنه بطبيعته عملا موسميا، كبيع القطن، أو العمل في المصايف والمشاتي، ولا يمنع ذلك من اعتبار القائم بهذا العمل محترفا طالما اعتاد أن يزاول هذا النشاط ويتخذه مهنة أو حرفة له0

ثالثا: نية الكسب

يجب أن تتوافر لدي الشخص الخاضع للضريبة نية الكسب أو الحصول علي ربح من مزاولته النشاط التجاري والصناعي حتي يخضع الربح أو الدخل المحقق للضريبة0

وهذه النية مفترضة[1]، لا يلزم إقامة الدليل عليها إذا زاول الشخص نشاطا مما ورد ذكره صراحة في المواد التي تناولت الإيرادات الخاضعة للضريبة ما لم يقرر القانون بنص صريح إعفاء هذا الشخص من آداء الضريبة علي هذا الدخل.

ويستفاد قصد الربح من طبيعة الصفقة أو العملية دون أي اعتبار آخر ناشيء عن صاحبها. ومن القرائن الدالة علي ذلك أن تكون السلعة محل الصفقة مما لا يدخل في الاستعمال العادي للشخص سواء من حيث كميتها أو نوعها([596])0

ومع ذلك فإن هناك جماعات لا ترمي إلي الكسب ولكنها تزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا يحقق ربحا يعينها علي تحقيق أهدافها، وهذه الجماعات تخضع للضريبة علي الدخل الذى تحققه من النشاط ذى الطبيعة التجارية والصناعية.

---

[1] ويذهب البعض إلي أن توافر شرط الاحتراف يغني عن البحث في مدي توافر شرطي نية الكسب واشتغال الممول بصفة مستقلة، انظر: محمد عبد المنعم الجمال: الضرائب والمجتمع الاشتراكي العربي، الجزء الأول، ص 213.

([596]) د0 عادل أحمد حشيش، ص 70

كذلك فإن الجمعيات التعاونية علي اختلاف أنواعها (إنتاجية أو استهلاكية أو غيرها)، وإن كانت لا تهدف من حيث الأصل إلي تحقيق ربح وأنها تقوم أساس علي خدمة أعضائها، إلا أن قوانين إنشائها حرصت علي إعفائها من الضريبة التجارية والصناعية بشرط أن تزاول أعمالها في حدود الأغراض المصرح لها به، وفي داخل المنطقة الجغرافية المسموح لها العمل فيها، و إلا خضعت للضريبة عن الأرباح الناتجة عن التجاوز عما هو مقرر لها0

رابعا: ارتباط الدخل بنشاط منشأة مشتغلة في مصر

وفقاً لنص المادة (6) من القانون تفرض الضريبة على دخل الشخص الطبيعى المقيم أو غير المقيم طالما كان هذا الدخل متحققاً فى مصر . بخلاف الشخص الاعتبارى الذى يميز المشرع فى المادة 47 من القانون بين المقيم ويخضعه للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن دخله المتحقق فى مصر وفى الخارج ، ويقتصر فرض هذه الضريبة على الشخص غير المقيم على دخله المتحقق فى مصر فقط.

هل يشترط أن يأتي الربح من مصدر مشروع حتي يخضع للضريبة؟:

أو بعبارة أخري هل تخضع الأرباح الناتجة عن نشاط غير مشروع للضريبة؟

الملاحظ أن هناك رأيين يتنازعان الإجابة علي هذا التساؤل:

الرأى الأول : يري عدم خضوع الأرباح الناتجة من نشاط غير مشروع للضريبة، ومن أمثلتها الأرباح الناتجة من تجارة المخدرات وألعاب القمار أو التهريب، وذلك لأن خضوع مثل هذه الأرباح للضريبة يعني الاعتراف بها من قبل الدولة كنشاط مصرح به، مما يكسب هذه الأنشطة بعض مشروعيتها، الأمر الذي يخالف قوانين أخري تجرمها ولا تعترف لها بالمشروعية مما يمثل تعارضا في التنظيم التشريعي للدولة لا يجوز0

الرأي الثاني: يذهب إلي خضوع الأرباح الناتجة عن أنشطة غير مشروعة للضريبة أسوة بخضوع الأنشطة المشروعة للضريبة، لأن القول بغير ذلك يجعل المخالف للقوانين ويرتكب أعمالا غير مشروعة في وضع أفضل ممن

يلتزم بالقوانين ولا يرتكب أعمالا غير مشروعة، كما أن الالتزام بالقانون الضريبي لا شأن له بما يلابس الربح من مخالفة للقوانين الأخري[1]، بل أن إخضاع الربح الناتج عن نشاط غير مشروع للضريبة ينتظم ويتفق مع السياسة التشريعية بوجه عام حين تكون هذه الضريبة داخلة في عموم الردع العام والذي يمنع الإثراء غير المشروع[2]0

ومع تأييدنا لهذا الرأى إلا أن تطبيقه قد يحاط بالصعوبات الواقعية والقانونية ، حيث يستحيل فى الواقع أن نجد ممولاً يزاول نشاطاً مجرماً كالمخدرات يقوم بالإبلاغ عنه لمصلحة الضرائب ، ولا يمكن للمصلحة أن تثبت هذا النشاط إلا بعد صدور حكم قضائى ،كما لايمكن أن نتصور قانوناً أن المشرع حين ألزم الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية قصد من يزاولون نشاطاً غير مشروع. ولهذا النظر قضت محكمة النقض ([597]) فى أنه " لا يتأتى فى حكم العقل والمنطق القول بأن النصوص – مواد تقديم الإقرارات فى القانون رقم 157لسنة 1981- وردت فى صفة عامة تشمل وجوه النشاط كافة ، سواء مشروعة أو غير مشروعة ، لأن النشاط المؤثم خفى بطبيعته ، وظهوره إلى حيز العلانية يوجب إنزال العقاب بمن يزاوله ، فلا يصح من ثم إلزام من يباشر هذا النشاط أن يقر به ، لما ينطوى عليه من إجباره على الإقرار على نفسه بارتكاب فعل مجرم قانوناً ، وهو ممتنع وتتنزه عنه إرادة الشارع لمخالفته

---

[1] محمد مرسي فهمي، ص 39، القانون، كما قضت محكمة استئناف مصر، الجرف، الجزء الأول، ص 60، "بأن مصلحة الضرائب ليست مطالبة بالبحث عن مركز من يزاول هذا العمل إزاء السلطات الأخري ولا عما إذا كان لديه إذن أو ترخيص يخول له مزاولة هذا العمل أم لا"0

[2] ويذهب أصحاب الرأي الثاني إلي أنه ما دامت القواعد تقضي بأن تستفيد الخزانة العامة من الربح غير المشروع، فيجب أن يقبل تكاليفه ولو كانت غير مشروعة، لأن هذه التكاليف عبء من أعبائه، راجع حبيب باشا المصري: ضرائب الدخل في مصر، الجزء الثاني، القاهرة، 1945، ص 420. وأيضا: توفيق أبو علم ومحمد أنور عبد المعطي: المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب، الجزء الثاني، ص 355.

([597]) الطعن رقم 1294 لسنة 64 ق جلسة 1997/2/19، و الطعن الجنائى رقم 13264 لسنة 67ق جلسة 1999/7/28.

المبادىء الأساسية المقررة بالمادة 67 من الدستور ، من أن الإنسان برىء إلى أن تثبت إدانته ، ومن أن عبء الإثبات يقع على عاتق سلطة الإتهام".

ولكن هذه الصعوبات لاتمنع مصلحة الضرائب من فرض الضريبة على الدخل غير المشروع حال اكتشافه أو إثباته بكافة طرق الإثبات.

ومع ذلك فإنه يجب التفرقة - فى رأينا - بين النشاط فى ذاته ، وبين ما يستلزم القيام به من إتباع إجراءات قانونية لمزاولة هذا النشاط ، فلا تفرض الضريبة على الدخل الناتج عن النشاط المجرم فى ذاته كتجارة المخدرات والدعارة ، بينما تفرض الضريبة على الدخل الناتج من نشاط مشروع فى ذاته ، ولكن الممول لم يتبع فى مزاولته النظم والإجراءات القانونية ، كبيع اللحوم بأزيد من التسعيرة ، ذلك لأن البيع فى ذاته مشروع ، ولكن الممول لم يلتزم القواعد القانونية للبيع بالتسعيرة ، كما أن افتتاح محل أو ورشة لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى بدون ترخيص لا يمنع من فرض الضريبة على ما يتحقق منهما من أرباح ، لأن التجارة والصناعة المتعلقة بهذا المحل مشروعة فى ذاتها ، وأن المخالفة تتعلق فقط بعدم استخراج التراخيص اللازمة لتنظيم هذا النشاط .

و لم يرفض القضاء فرض الضريبة على نشاط الدروس الخصوصية فى ذاته ، وإنما برأت المحكمة ([598]) المتهم من جريمة التهرب فى هذا النشاط لعدم كفاية التحريات التى أوردتها المصلحة كدليل على مزاولته النشاط . واعتبر القضاء أن [599] القول بقصر الالتزام بتقديم إقرار عن مقدار الأرباح والخسائر أو إقرار الثروة وأخطار مصلحة الضرائب بمزاولة النشاط على الممولين الذين يزاولون وجوه نشاط مشروعة دون اولئك الذين يتخذون من الجريمة وجهاً لنشاطهم يعد خطأ في تطبيق القانون .

([598]) القضية رقم 10431 لسنة 1995 جلسة 1996/12/16.

[599] الطعن بالنقض رقم 12495 لسنة 64 ق جلسة 1997/2/19.

ويرجع ذلك فى رأينا إلى أن نشاط التدريس مشروع فى ذاته وإن كان يستلزم لإعطاء دروس خصوصية أن يتم فى مجموعات دراسية تحت إشراف وزارة التربية والتعليم .

التعويضات والغرامات

ويرتبط بموضوع عدم مشروعية الربح ، البحث فى مدى جواز خصم التعويضات والغرامات التى توقع على الممول نتيجة ارتكابه الفعل غير المشروع المولد للربح ، حيث رأت مصلحة الضرائب ([600]) أن التعويضات والغرامات والمصاريف القضائية ذات الصفة الإيرادية _ بما فيها أتعاب خبراء الضرائب – تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من الأ{باح متى كان النزاع متعلقاً بمخالفات قوانين الضرائب والتسعير الجبرى .

أما التعويضات التى يحكم بها لصاحب المنشأة فى القضايا المتصلة بمزاولة نشاطه تدخل فى وعاء الضريبة إلا إذا كان التعويض عن هلاك أصل من أصول المنشأة فتسوى قيمة التعويض فى حساب ذلك الأصل.وقد أيدت محكمة النقض ([601]) ذلك تأسيساً على أنه متى كان نشاط الممول – الخاضع للضريبة – هو الذى هيأ الفرصة لاتهامه وساعد عليه ، فإن ما ينفقه فى سبيل دفع الاتهام ، يعد تكليفاً على الربح يخصم من وعاء الضريبة .

وتطبيقاً لذلك رؤى ([602]) بأنه متى كان الاتهام متعلقاً بإدارة المنشأة ومتصلاً بعمل من أعمالها ، واضطر الممول فى سبيل دفع هذا الاتهام عن نفسه ، وعن سمعة المنشأة ، إلى توكيل محام ، ودفع أتعاباً أو مصاريف انتقال له ، وقضى ببراءته ، فإن هذه الأتعاب وتلك المصاريف تعد تكليفاً على الربح واجب الخصم من وعاء الضريبة.

([600]) التعليمات التفسيرية رقم 13 (تحل محل النشرة 33 من تعليمات الأرباح التجارية) بشأن التعويضات والغرامات والمصاريف القضائية من التكاليف.

([601]) حكم النقض فى الطعن رقم 218 لسنة 31 ق ، الصادر بجلسة 1967/6/14.

([602]) التعليمات التفسيرية العامة رقم 28 التى أصدرتها مصلحة الضرائب فى 26 /1969/5.

وقد ميز قانون الضرائب الجديد بين الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية فأجاز خصمها ضمن التكاليف ، وبين ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية ، فلم يسمح بخصمها .

ويثير البحث فى عدم جواز خصم هذه الغرامات والتعويضات التساؤل عن ما إذا كان المشرع يهدف إلى عدم خضوع الدخل غير المشروع الناتج عن الجناية أو الجنحة العمدية التى قضى بالعقوبة المالية بسببها ، إعمالاً لمبدأ الغرم بالغنم ، فما لا تخصم تكلفته (الغرم) يجب أن لا يحسب ربحه (الغنم) ، وهو ما يجب مراعاته عند تحديد وعاء الضريبة.

تقسيم

ونتناول فيما يلي وعاء الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي من خلال مباحث ثلاثة هي:-

المبحث الأول: المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة0

المبحث الثاني: الإعفاء من الضريبة0

المبحث الثالث:تحديد وعاء الضريبة0

المبحث الأول

المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة

يعتبر صافى الربح مفهوماً تشريعياً مكوماً بالعديد من النصوص القانونية ، إلا أن إتمام قياسه يبدأ بصافى الربح المحاسبى ، ثم تعديله ، وذلك فى إطار اعتبارات السياسة الضريبية التى تختلف أهدافها عن أهداف القياس المحاسبى . ولما كانت التشريعات الضريبية، ومنها التشريع الضريبى المصرى، تقضى باتباع أحكام يترتب عليها أن يضاف إيرادات خاضعة للضريبة او تكاليف غير واجبة الخصم من الناحية الضريبية ، أو تخصم منها إيرادات غير خاضعة للضريبة، او تكاليف واجبة الخصم من الناحية الضريبية ، فإن ذلك يؤدى

بطبيعة الحال إلى وجود فروق بين صافى الربح المحاسبى والربح الخاضع للضريبة [603].

ويلاحظ أن القانون قد انتقل من الحكم العام ببيان المهن والمنشآت التى تسرى الضريبة على أرباحها إلى التفريع وإيراد أحكام خاصة عن الأعمال والمنشآت التى تسرى عليها الضريبة ، وقد حذا المشرع المصرى فى المادة رقم 30 من القانوزن رقم 14 لسنة 1939- حذو المشرع الفرنسى ، فأسهب وتوسع ولجأ إلى البيان والتكرار منعاً لكل لبس محتمل . والواقع أن المنشآت والأعمال التى تتناولها النصوص التالية أكثرها مما يعد من الأعمال التجارية ، فلا يقوم بشأنها اى خلاف ، ولكن بعضها ليست له الصفة التجارية[604]. وظل هذا النهج متبعاً فى القوانين الضريبية المتتالية حتى القانون الأخير رقم 91 لسنة 2005 بالرغم من التطورات التشريعية التى أتى بها قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 وأخصها اختلاف طبيعة بعض الأعمال وجعلها من قبيل الأعمال التجارية بعد أن كانت معتبرة أعمالاً مدنية وفقاً للقانون التجارى القديم.

ولم يعرف أن المشرع الضريبى المقصود بالمهن والمنشآت التي تخضع أرباحها للضريبة، واكتفي بأن يبين هذه المهن أو المنشآت:

1 – المهن والمنشآت التجارية والصناعية

بينت المادة (19) من القانون أن الضريبة تسري علي أرباح أى نشاط تجارى أوصناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، بما فى ذلك منشآت المناجم والمحاجر والبترول ، والأرباح التى يحققها أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة .

فالقاعدة العامة هي خضوع أرباح جميع المهن والمنشآت التجارية والصناعية إلا ما استثني بنص خاص . ولم يشأ المشرع أن يعرف ماهية المهن والمنشآت التجارية والصناعية التي تخضع لهذه الضريبة تاركا المجال لاجتهادات الفقه

---

[603] د. محمد عباس بدوى : المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة فى ظل معيار المحاسبى المصرى رقم 24، النشرة الدورية ، جمعية الضرائب المصرية ، العدد 92، نوفمبر 2013، ص 33.

[604] حبيب باشا المصرى: ضرئب الدخل فى مصر ، مطبعة القاهرة، 1949، ص 390وص 391.

وأحكام القضاء، وفي نفس الوقت أورد منشآت وأنشطة بعينها قرر صراحة خضوعها للضريبة منعاً من تباين الرأي حولها، ومنها منشآت المناجم والبترول وغيرها، والحرف، وأرباح الصفقة الواحدة:-

أ – ماهية المنشآت التجارية

يلاحظ أن القانون قد انتقل من الحكم العام ببيان المهن والمنشآت التى تسرى الضريبة على أرباحها إلى التفريع وإيراد أحكام خاصة عن الأعمال والمنشآت التى تسرى عليها الضريبة ، وقد كان المشرع المصرى- فى المادة رقم 30 من القانون رقم 14 لسنة 1939- قد حذا حذو المشرع الفرنسى ، فأسهب وتوسع ولجأ إلى البيان والتكرار منعاً لكل لبس محتمل . والواقع أن المنشآت والأعمال التى تتناولها النصوص التالية أكثرها مما يعد من الأعمال التجارية ، فلا يقوم بشأنها اى خلاف ، ولكن بعضها ليست له الصفة التجارية[605].

وقد سار المشرع الضريبي المصري بالقانون رقم 91 لسنة 2005 على هذا النهج فلم يضيق من نطاق المنشآت التجارية بحيث يكتفي فقط بما يعد عملا تجاريا وفقا لأحكام القانون التجاري ، بل توسع في هذا المجال فأدخل مهنا ومنشآت أخري لا تعد بطبيعتها تجارية وفقا للتعريف الوارد في القانون التجاري السابق للأعمال التجارية (1)، الأمر الذي آثار التساؤل عن المعيار الذي يحدد العمليات التجارية التي تخضع للضريبة؟

---

[605] حبيب باشا المصرى: ضرئب الدخل فى مصر ، مطبعة القاهرة، 1949، ص 390وص 391.

(1) كان القانون التجارى السابق ينص فى المادة الثانية منه علي ما يعتبر عملا تجاريا. ومن هذه الأعمال ما يعد تجاريا بطبيعته كالشراء بقصد البيع أو التأجير، وأعمال الصرف والبنوك والسمسرة والأعمال البحرية، ومنها ما يعد عملا تجاريا إذ تم خلال مشروع أو بحسب تعبير التقنين التجاري المصري إذا بوشرت علي وجه المقاولة أي علي سبيل التكرار أو الاحتراف وهي الصناعة والوكالة بالعمولة والنقل والتوريد والبيع بالمزاد والملاهي العمومية وإنشاء المباني0 ولذا كان بعض فقهاء القانون التجاري يرون أن هذا التعداد الذي ورد للأعمال التجارية إنما جاء علي سبيل المثال وليس الحصر مما يدعو إلي البحث عن معيار يعتمد عليه في تحديد ما يعد عملا تجاريا0 أنظر تفصيلا: د0 علي جمال الدين عوض: القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص 25 – ص 30.

وللإجابة علي هذا التساؤل فقد ذهب بعض الفقهاء ([606])، إلي أنه يمكن الأخذ بنظرية القياس أو المشابهة، بحيث تعتبر عملية تجارية كل عملية يمكن قياسها أو تشبيهها بإحدي المهن التي يعتبرها القانون التجاري مهنة تجارية، ولكن يعاب علي هذا المعيار أن الأخذ به علي إطلاقه يؤدي إلي التحكم ([607])، لذلك يفضل فريق آخر من الفقهاء التمييز بين العمليات التجارية والعمليات الصناعية من خلال معيارين: الأول معيار قانوني يرجع إلي نصوص القانون التجاري في تحديد المهن التجارية والثاني معيار اقتصادي حيث تعتبر العملية صناعية إذا كانت تقوم علي تحويل المادة الخام إلي منتج0

ويعاب علي هذا المعيار كذلك أنه لا يحصر جميع العمليات التجارية والصناعية حصراً دقيقاً، حيث يمكن أن يفلت من الخضوع للضريبة عمليات تجارية أو صناعية لمجرد أن الأولي لم تذكر صراحة في القانون التجاري أو أن الثانية لا تنطوي علي عملية التحويل0

وأخذ بعض الكتاب ([608])، بالتفرقة بين المهن التجارية والمهن غير التجارية أو المهن الحرة بالنظر إلي الغرض من تلك المهن؛ فإذا كان الغرض منها مباشرة عمليات تتعلق بأشياء مادية فهي من المهن الخاضعة لضريبة الأربـاح التجارية والصناعية، وإن كان الغرض منها إنتاج عمل يعد ثمرة للقريحة والمواهب فلا تعد الأرباح الناتجة عن بيع ثماره للغير أرباحا تخضع لضريبة الأرباح التجارية0

وهذا المعيار لم يسلم بدوره من النقد لأنه غير منضبط ويكشف عن قصور في استظهار عناصر ومقومات المهن التجارية والمهن غير التجارية0

([606]) د0 حسين خلاف، ص 14. د0 عبدالحكيم الرفاعي، الضرائب المباشرة، ص 314.

([607]) د0 محمد حلمي مراد، ص 252.

([608]) حبيب باشا المصري، ص 389.

وبالرجوع لأحكام قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999، أنه قد ميز بين نوعين [609] من الأعمال التجارية :

النوع الأول : الأعمال التجارية المطلقة [610] ، وهى الأعمال التى تعتبر تجارية بصرف النظر عن صفة القائم بها ، سواء كان تاجراً أو غير تاجر ، وسواء باشرها الشخص بصفة دائمة أو مرة واحدة .**والنوع الثانى** : الأعمال التى تعتبر تجارية بشرط أن تتم مزاولتها على وجه الاحتراف ، وهى المقاولات التجارية [611] ، التى يلزم لاعتبارها تجارية أن يتوافر فيها شرطان : أولهما ، تكرار العمل أو إتيانه على نحو مستمر بحيث يشكل مصدراً للرزق ، وثانيهما أن يستند هذا التكرار إلى تنظيم سابق وخطة

---

[609] د. فايز نعيم رضوان : الوجيز فى القانون التجارى ، القاهرة ، 1999 ، ص 37- ص 92 ، ود. نادية محمد معوض : مبادىء القانون التجارى ، القاهرة ، 2003/2002 ، ص 37- ص 72.

[610] وردت هذه الأعمال فى المواد 4، 6، 378 من قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 ، وهى : شراء المنقولات أياً كان نوعها بقصد بيعها أو تأجيرها بذاتها أو بعد تهئيتها فى صورة أخرى ، وكذلك بيع أو تأجير هذه المنقولات ، واستئجار المنقولات بقصد تأجيرها ، وكذلك تأجير المنقولات ، وتأسيس الشركات ، والكمبيالات والسندات لأمر والشيكات وغيرها من الأوراق التجارية أياً كانت صفة ذوى الشأن فيها ، وطبيعة الأعمال التى أنشئت من أجلها ، وكل عمل يتعلق بالملاحة التجارية بحرية كانت أو جوية ،أى تتم على سفن أو طائرات .

[611] حددت المادة (5) من القانون رقم 17 لسنة 1999، وهى توريد البضائع والخدمات ، والصناعة ، والنقل البرى والنقل فى المياه الداخلية ، والوكالة التجارية والسمسرة أياً كانت طبيعة العمليات التى يمارسها السمسار ، والتأمين على اختلاف أنواعه ، وعمليات البنوك والصرافة، واستيداع البضائع ووسائط النقل والمحاصيل وغيرها ، وأعمال الدور والمكاتب التى تعمل فى مجال النشر والطباعة والتصوير والترجمة وغيرها ، والاستغلال التجارى لبرامج الحاسب الآلى والبث الفضائى عبر الأقمار الصناعية ، والعمليات الاستخراجية لمواد الثروات الطبيعية كالمناجم والمحاجر ومنابع النفط والغاز وغيرها ، ومشروعات تربية الدواجن والمواشى وغيرها بقصد بيعها ، ومقاولات تشييد العقارات او ترميمها أو تعديلها أو هدمها أو طلائها ومقاولات الأشغال العامة ن وتشييد العقارات أو شراؤها أو استئجارها بقصد بيعها أو تأجيرها كاملة أو مجزأة إلى شققق او غرف أو حدات إدارية أو تجارية ، سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة ، وأعمال مكاتب السياحة ومكاتب التصدير والاستيراد والإفراج الجمركى ومكاتب الاستخدام ومحال البيع بالمزاد العلنى وأعمال الفنادق والمطاعم والمقاهى والتمثيل والسينما والسيرك وغير ذلك من الملاهى العامة ، وتوزيع المياه أو الغاز أو الكهرباء وغيرها من مصادر الطاقة .

موضوعة تتمثل فى مجموعة الوسائل المادية والقانونية اللازمة لممارسة هذا النشاط .

ووفقاً لنص المادة (7) من قانون التجارة الجديد فإن العمل يعد تجارياً إذا أمكن قياسه على الأعمال الواردة صراحة به ، لتشابه بينها فى الصفات أو الغايات . وعلى هذا يمكن القياس ([612]) على تجارية أنشطة الإيداع بالمخازن أنشطة مستودعات البضائع ومخازن المحاصيل ومخازن الأثاث والمفروشات وأماكن إيواء النقل والأماكن المخصصة لوقوفها المؤقت *Parking* مادامت خدمة الحفظ تقدم مقابل أجر.

وقد تبين من ذلك كله أن القانون التجارى الجديد اعتبر العمل التجارى هو الأساس فى تحديد نطاقه ، وهو الأساس فى اكتساب الشخص صفة التاجر سواء كان هذا الشخص محترفاً أو غير محترف ([613]) ، بحيث اعتبر العمل المدنى تجارياً طالما ([614]) صدرت هذه الإعمال من تاجر ولأغراض تجارته .

وكان المأمول أن يتأثر قانون الضريبة على الدخل الجديد بهذه الأحكام ، إلا أن ذلك لم يتحقق ؛ إذ ظل قانون الضريبة أسير نصوص قانون الضرائب الملغى والذى صدر إبان قانون التجارة القديم ، ولم تتغير هذه الأحكام فى مجملها ، باستثناء بعض الأحكام غير المؤثرة ، منها النص فى المادة 6/19 على إخضاع أرباح النقل بأنواعه المختلفة للضريبة على الرغم من أنها تعد عملاً تجارياً بصريح نصوص قانون التجارة الجديد ، و أنها كانت تخضع للضريبة منذ بداية العمل بقانون الضرائب عام 1939 .

كما نصت المادة 2/19 على خضوع أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى بالرغم من أن

([612]) د. هانى دويدار : الأعمال التجارية بالقياس ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الأسكندرية ، 2003، ص 57.

([613]) د. ماهر محمد حامد : النظام القانونى لعقود الإنشاء والتشغيل وإعادة المشروع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2005، ص 199، ص 200 .

([614]) نصت المادة 8 من قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 على أن :" 1- الأعمال التى يقوم بها التاجر لشئون تتعلق بتجارته تعد أعمالاً تجارية .2- كل عمل يقوم به التاجر يعد متعلقاً بتجارته ما لم يثبت غير ذلك".

المادة 16 من قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 تقرر عدم اعتبار الحرف الصغيرة عملاً تجارياً ولا القائم بها تاجراً . وليس لهذا الحكم الضريبى من تأثير ذى قيمة من الناحية الضريبية ، حيث أن القانون السابق كان ينص على خضوع أصحاب الحرف للضريبة ، كما أن الحرفيين وإن لم يعتبروا تجاراً فهم من الصناع الخاضعين للضريبة أيضاً.

بل إن قانون التجارة الجديد قد أدخل بنصوص خاصة أنشطة كانت تعد عملاً مدنياً مثل أنشطة التنقيب واستخراج الثروات المعدنية ، وتأجير العقارات ، وتشييد العقارات وبيعها . ومع ذلك فإن قانون الضريبة نص على خضوعها لضريبة على إيرادات النشاط التجارى ، لا ليضعها ضمن الأنشطة التجارية على خلاف طبيعتها القانونية ، وإنما لاعتبارات تتعلق بتحديد الوعاء أو نوع المعاملة الضريبية لها.

وهكذا نتبين أنه من الناحية الضريبية تعتبر العمليات الواردة بصريح نصوص القانون التجاري عمليات تجارية لا خلاف عليها، وأن هذه العمليات قد جاءت في هذا القانون علي سبيل المثال لا الحصر وهي لا تحول دون إمكان وجود عمليات تجارية أخري تخضع للضريبة بهذا الوصف ([615]) سواء وردت فى قانون الضريبة أم لم ترد ، فضلا عن خضوع العمليات الصناعية للضريبة0

ومن ثم فإن المعيار الذي نعتمد عليه في التمييز بين أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية وبين غيرها من المهن والمنشآت هو الذي ينظر إلي طبيعة العملية وليس إلي شخص القائم بها، فالعمليات التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة علي إيرادات النشاط التجارى والصناعى هي التي تقوم علي استغلال العمل ورأس المال بنية الكسب وعلي وجه الاستقلال ودون أن يكون العنصر الأساسي فيها العمل ([616])0

([615]) عكس هذا الرأي فى ظل القانون القديم:انظر: د0 محمد حلمي مراد، ص 251 وما بعدها، حيث يري أن الضريبة لا تسري إلا علي أرباح المهن التي يعتبرها القانون التجاري مهنا تجارية لأن المشرع لو أراد أن تمتد عبارة المهن التجارية إلي غير المهن المعتبرة تجارية بحسب القانون التجاري، لما كان هناك ما يدعو للنص علي سريان الضريبة علي أرباح المهن التي لا تعد تجارية في عرف القانون التجار.

([616]) من أنصار هذا الرأي: د0 أحمد ثابت عويضة: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، القاهرة، ص 42، د0 السيد عبد المولي، ص 108، د0 محمود رياض عطية: ص 369.

وقد أيد القضاء في العديد من أحكامه هذا النظر حين أخذ بنظرية المشابهة بين العمليات التجارية الواردة في القانون التجاري والعمليات التي لا شك في صفتها التجارية رغم عدم النص عليها في هذا القانون[617]، دون أن يشترط لذلك أن يكون القائم بها تاجرا طالما انطوي نشاطه علي الرغبة في الربح، بحيث استحوذ علي جهده وتفكيره، وكان المقصود منه أن يكون وسيلة للارتزاق وطريقا لتكوين نفسه ماليا، وقد امتزج جهده الشخصي برأس المال 0([618])

وتطبيقا لذلك فقد قضي بأن النشاط الصحفي يعد عملا تجاريا ويدخل في مفهوم المهن والمنشآت التجارية الخاضعة للضريبة لأنه يقوم علي تحقيق الربح من المضاربة علي رأس المال المستثمر فيه من دور الصحف والآلات والأجهزة المعدة لطبعها أو توزيعها ومؤسسات الطباعة والإعلان والتوزيع وعلي أعمال الصحفيين والمصورين وكتاب المقالات ([619])0

كما رأى مجلس الدولة أن [620] أرباح أصحاب محلات تجهيز وبيع النظارات الطبية ناتجة عن تضافر رأس المال والعمل ودور رأس المال فى هذه العملية دور رئيسى وليس ثانوياً ، ويغلب فى تحقيقه العنصر التجارى ، أى أن أغلب البيع والناتج من هذه العملية مصدره المادة الخام التى تصنع منها عدسات

([617]) محكمة استئناف مصر في 1946/2/28، الجرف: جزء أول، ص 946، وقد ورد هذا المعني في فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع رقم 1048 في 1967/9/28 والتي جاء فيها: "إن قانون الضرائب المصري لا يستلزم لكي يطبق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يكون الخاضع لها تاجرا ولا الأعمال التي يقوم بها أعمالا تجارية وإنما قصد المشرع المصري انطباق هذا القانون علي كل نشاط انطوي علي الرغبة في الربح

([618]) محكمة القاهرة الابتدائية في 1953/2/15، الجرف: جزء سابع، ص 398.

([619]) قضاء النقض في الطعن رقم 842 سنة 50 ق، جلسة 1984/2/12.وقد قنن قانون التجارة الجديد رقم 17 لسنة 1999 هذا الحكم فى المادة (5/ح) منه.

[620] فتوى إدارة الفتوى لوزارة الخزانة رقم 171 /253/9 بتاريخ 1967/5/25 ، وبمضمونها أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية رقم 6 بتاريخ 1967/6/14 ، بدران، ط 4، ص 508.

النظارات ثم الشنابر التى تركب عليها العدسات .ولا يقدح فى ذلك أن عملية تجهيز النظارات وبيعها قد عبر عنها القانون رقم 622 لسنة 1953 ثم القانون رقم 193 لسنة 1959 بأنها : " مهنة ذات علاقة بمهنة الطب، وأنها تحتاج إلى درجة عالية من التخصص الفنى ، مما يجعل العنصر الأساسى فيها العمل ، ذلك لأن المهنة قد تكون تجارية وقد تكون غير تجارية ، كما أن المرخص له فى مزاولة مهنة تجهيز النظارات الطبية وإن كان عمله يستدعى معلومات خاصة إلا أنه يعتبر من وجهة نظر القانون التجارى تاجراً بكا معنى الكلمة ، إذ أنه يشترى العدسات الخام ليجهزها ويبيعها بقصد الربح ، كما أنه يشترى الشنابر ليبيعها بعد تركيب العدسات عليها بقصد الحصول على الربح كذلك .
وعليه يتعين الاعتداد بكونه تاجراً وفقاً للقانون التجارى ، واعتباره كذلك تاجراً فى مدلول قانون الضرائب (وهذا هو الحال بالنسبة لأصحاب الصيدليات) ، كما أنه وإن كانت مهنة تجهيز النظارات الطبية وبيعها تحتاج إلى خبرة خاصة ودراسة معينة إلا أن ذلك لا ينفى ان لرأس المال فى هذه المهنة دوراً رئيسياً والربح الناتج من هذه المهنة ناتج من عنصرى العمل ورأس المال ، وهو أساس الخضوع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
ورغم أن المشرع قد أورد في المادة 19 – التي نحن بصددها – قاعدة عامة لخضوع أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية للضريبة، إلا أنه ذكر صراحة خضوع أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول وأرباح الحرفيين:-
أ – أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول

أثار النص صراحة علي خضوع أرباح هذه المنشآت للضريبة البحث في سبب ذلك، فأرجعه بعض الفقهاء ([621])، إلي رغبة المشرع في التصريح بخضوعها للضريبة رغم عدم الحاجة إلي ذلك، حيث أن الأرباح التي تحققها هذه المنشآت هي من طبيعة الأرباح الصناعية التي أخضعها المشرع للضريبة صراحة0

([621]) د0 السيد عبد المولي، مرجع سابق، ص 100. د0 عاطف صدقي ود0 محمد أحمد الرزاز، ص 147. د0 عبد الحفيظ عبد الله عيد، ص 79. د0 زكريا محمد بيومي، ص 154. د0 أحمد ثابت عويضة، ص 46. د0 السيد عطية عبد الواحد، ص 123.

ورد آخرون ([622]) ذلك إلي اعتبارات تاريخية، حين صدر قانون الضرائب – رقم 14 لسنة 1939 – وقد أغفل النص علي خضوع الأرباح الناشئة من الاستثمار الزراعي للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية لأسباب اقتصادية، وكان القضاء المختلط في مصر يسير وقتئذٍ علي اعتبار أن استغلال المناجم والمحاجر يعتبر عملا مدنيا، وذلك بالقياس علي الاستغلال الزراعي الذي اعتبره المشرع عملا مدنيا، ولذلك جاء النص علي إخضاع الأرباح الناشئة من امتياز استغلال منشآت المناجم والمحاجر صريحا حتي لا تفلت من الضريبة0

كما أن قانون التجارة الجديد قد اعتبر العمليات الاستخراجية لمواد الثروات الطبيعية كالمناجم والمحاجر ومنابع من الأعمال التجارية ، مما أخرجها من نطاق الأعمال المدنية.

ومهما يكن من أمر، فإن المشرع بالنص صراحة علي خضوع هذه المنشآت للضريبة قد حسم الخلاف حول طبيعة نشاطها، وانحاز إلي كونه نشاطا تجاريا أو صناعيا خاضعا للضريبة، مع أنه يؤخذ علي النص أنه قد أورد كلمة "البترول" بعد أن ذكر عبارة "منشآت المناجم والمحاجر" ولم يكن هناك داعيا لذلك ([623])، إذ أن المنجم يتعلق بكل ما هو تحت سطح الأرض لاستخراج البترول أو المعادن، أما المحاجر فتتعلق بكل ما فوقها من ثروات، ومن ثم فإن هذه المنشآت تخضع أرباحها للضريبة أيا كان نوع المعدن أو المواد التي تقوم علي استخراجها، وبالتالي تخضع منشآت استخراج الغاز الطبيعي للضريبة رغم عدم النص عليها([624])0

([622]) عماد الدين ناصر: التشريعات الضريبية في الجمهورية العربية المتحدة وأثر القوانين الاشتراكية عليها، غير محدد اسم الناشر، القاهرة، 1966، ص 790.

([623]) وقد تنبه لذلك مبكرا مجلس الشيوخ في تعليقه علي نص المادة 30 من مشروع القانون رقم 14 لسنة 1939، والتي كانت تنص علي أن: "تسري الضريبة علي أرباح امتيازات ومنشآت مناجم البترول والغاز وغيرها" فرأت اللجنة المالية بمجلس الشيوخ، ووافقها البرلمان علي ذلك أن من الأفضل أن يكون النص عاما شاملا لجميع المناجم أيا كان نوع المعدن الموجود بها فحذف لفظا "البترول والغاز" من هذه المادة0 (انظر: د0 محمود رياض عطية، هامش رقم 1 ص 191)0 ولكن نص المادة (15) من القانون الحالي تفضل هذا النص في كونها أضافت أرباح المحاجر للخضوع للضريبة

([624]) د0 السيد عبد المولي: مرجع سابق، ص 110

ب – أرباح الحرفيين

كذلك نصت المادة (2/19) من القانون علي خضوع أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي0

ويتناول هذا النص نشاط الحرفيين *Artisans*، وهم طائفة من الصناع المستقلين الذين يتبوأون مركزا وسطا بين التجار والعمال، فهم ليسوا من التجار لأنهم لا يضاربون علي المادة الأولية ([625])، ولا يبيعون منتجاتهم بالطرق التجارية، حيث يقومون بصنع أو إصلاح المواد التي يحملها إليهم العملاء بمقابل (ومن أمثلتهم الخياط والنجار والحداد)، كما أنهم لا يعتبرون من العمال لأنهم يقومون بتنفيذ أعمالهم باستقلال دون خضوع لسلطة أو رقابة رب العمل.

ولقد عرف قانون التجارة رقم 19 لسنة 1977 أرباب الحرف الصغيرة بأنهم كل من يزاول حرفة ذات نفقات زهيدة للحصول على مقدار من الدخل يؤمن معاشه اليومى [626]. ومن أمثلتهم النجار ةالحداد والنقاش وأصحاب الورش الصغيرة الذين يمارسون حرفتهم من خلال العمل اليدوى أو باستعمال ألات بسيطة غالباً ، ولا ينطبق ذلك على من يزاولون هذه الأعمال على نطاق واسع ، أى من خلال مشروع كبير ، أو بآلات ميكانيكية أو متقدمة ، وبمعاونة عدد كبير من العمال فهؤلاء من التجار ولو كانوا يزاولون أعمالاً حرفية.

وبالرغم من أن قانون التجارة قد أخرج هؤلاء الحرفيين من أحكام قانون التجارة ، أى أنه لم يعتبرهم تجاراً ، إلا أن قانون الضريبة على الدخل قد أخضعهم للضريبة على النشاط التجارى والصناعى ، وليس فى ذلك غرابة لأن لقانون الضريبة ذاتيه الخاصة ، التى تجعل للمشرع حرية أن يقرر أخضاع فئة ما لضريبة معينة دونما اعتبار لوضع هذه الفئة أو مركزها أمام القوانين الأخرى.

وقد أخضع المشرع هذه الطائفة للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي كغيرها من أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية دون أن

([625]) ومع ذلك فإن من الحرفيين من يضارب في المادة الأولية كصانع الأحذية الذي يخزن الجلود عنده ليصنع منها أحذية تعرض للبيع علي الجمهور0 (انظر: د0 محمود رياض عطية، ص 269.

[626] المادة 16 من القانون رقم 17 لسنة1999.

يضع تعريفا محددا لها ([627])، أو يقرر لها معاملة ضريبية تتفق مع طبيعة نشاطها والظروف الخاصة بمزاولة هذا النشاط0

وفي رأينا أن العمال أو الباعة الجائلين وكذلك سائقي السيارات الأجرة يخضعون للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي اتساقا مع الأصل العام الذي يخضع لهذه الضريبة الأرباح التي تتحقق من استغلال رأس المال والعمل بنية الكسب وعلي وجه الاستقلال دون أن يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وذلك بغض النظر عن شخص القائم بهذا العمل تاجر أم صانعا أم حرفيا أم غيره.

وليس في النص علي خضوع أرباح أصحاب الحرف للضريبة من سبب يعول عليه إخراج غيرهم من الحرفيين ، لأن الأرباح المتعلقة بالحرف هى أيضاً أرباح أصحاب الحرف ، وأن مغايرة اللفظ لم تأت بحكم جديد .

ومما يؤكد صحة الرأي الذي نعتنقه أن القضاء قد استقر علي أن السيارة الأجرة منشأة تجارية تخضع أرباحها للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية[1]، كذلك تلتزم أقسام المرور بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة التجارية عند الترخيص أو تجديد الترخيص للسيارة الأجرة وتوريدها إلي مصلحة الضرائب[2]0

المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة

أخضع القانون المنشآت الصغيرة للضريبة دون أن يضع تعريف خاص بها ، وهذه الأرباح يمكن أن تحققها الأنشطة الحرفية وغيرها ، وقرر معاملة ضريبية خاصة بالمنشآت الصغيرة ، حيث نصت المادة 18 من القانون على أن

([627]) عرفت المصلحة صاحب الحرفة فى تطبيق المادة 40 من القانون رقم 157 لسنة 1981 التى توجب تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة مقابل الترخيص لمزاولة النشاط الحرفيين ، بأن صاحب الحرفة هو من يزاول عملاً يدوياً يخضع للضريبة ، ويتطلب لمزاولته ترخيصاً من الجهات الإدارية المعنية ، على سبيل المثال : أصحاب محلات الحدادة ، والنجارة ، والسباكة ، وطلاء المعادن ، وإصلاح السيارات ، والحلاقة...إلخ.راجع فى ذلك : التعليمات العامة التى أصدرتها الإدارة المركزية تحت حساب الضريبة رقم(13) لسنة 2003 ، بتاريخ 2003/8/31

[1] من هذا الرأي أيضا: د0 أحمد ثابت عويضة، ص 45. د0 زكريا محمد بيومي، ص 153.

[2] قضاء النقض في الطعن رقم 500 لسنة 35 ق، جلسة 1973/4/18، والطعن رقم 38 لسنة 33 ق جلسة 1978/2/21.

يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على المنشآت الصغيرة قرار من الوزير ، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم 141 لسنة 2004 ، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية.

جـ – أرباح الصفقة الواحدة

تقرر النص علي خضوع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة لأول مرة بالقانون رقم 46 لسنة 1978 بعد ما لوحظ أن بعضا من الصفقات بالنظر إلي أهميتها يوجب إخضاع صافي الأرباح التي تتحقق منها للضريبة، ولو كانت عارضة لا تتصل بمباشرة المهنة، بحيث يبدو جليا قصد الحصول علي الربح، وهو الشرط الذي يجعل منها عملا تجاريا يخضع للضريبة بغض النظر عن تكرارها أو اتخاذها حرفة لمن أبرمها .

وحيث أن المشرع وقد أفرد الفقرة الأولي من المادة (15) المشار إليها لحكم إخضاع أصحاب المهن والمنشآت، وضمن الفقرة الثانية حكما يقضي بإخضاع الصفقة الواحدة للضريبة، فإنه يكون من البديهي ألا يشترط في الصفقة الواحدة ما يشترط لاعتبار الممول صاحب منشأة، دون أن يتجاهل المشرع شرط الاحتراف على النحو الذى بيناه من قبل.

وقد أخضع المشرع في الفقرة الثانية من المادة (15) من القانون للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي صافي الأرباح التي تتحقق خلال سنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر علي صفقة واحدة، وأحال القانون إلي اللائحة التنفيذية لتبين القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة0

وقد اعتبرت المادة 25 من اللائحة التنفيذية للقانون الصفقة الواحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصى ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى ، وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء. ومن ثم يخرج من نطاقها التصرف فى الأشياء المعدة للاستعمال الشخصى أو تلك المعدة لإدرار دخل ولو كانت حيازتها بنية البيع . وهذا النظر يتفق مع قواعد فرض الزكاة فى لشريعة الإسلامية إذ لا تخضع لها الأموال المعدة للاستعمال الشخصى للمكلف

،لذلك يقصد بلصفقة الواحدة كل عملية شراء بنية البيع بشرط ألا يكون المال المشترى معداً للاستعمال الشخصى أو للاستثمار[628].

وقد خالفت اللائحة الجديدة ما تضمنته المادة المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون الملغى ، والتى كانت تعرف الصفقة الواحدة بأنها: "كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي وبشروط:-

أ – أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي0

ب – أن يزيد شراؤها أو بيعها علي عشرين ألف جنيه، أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها علي أربعة آلاف جنيه"0

وهذه المغايرة تجعل من تحديد الصفقة الواحدة فى النص الجديد مجالاً واسعاً لا يقتصر على ما ورد بالنص ، ودليلنا فى ذلك كلمة : "تعد " التى وردت به ، والتى تعنى أن هناك صفقات أخرى يمكن أن تدخل فى هذا النطاق .

فضلاً عن أن الأحكام الجديدة خصت الصفقة الواحدة بقيد شخصى وآخر زمنى ؛ أما القيد الشخصى فهو قصر أحكامها على الممول المقيم ، والقيد الزمنى أن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء ، مما معناه عدم انطباق حكم الصفقة الواحدة على العملية أو العمليات التى يجريها الممول غير المقيم ، أو التى يجريها الممول المقيم بعد اثنى عشر شهراً من الشراء .

2- أعمال الوسطاء:

أخضع القانون لهذه الضريبة أرباح الوسطاء بصفة عامة، والعمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة، والإتاوات التي تدفع مقابل الانتفاع بالحقوق المعنوية، وذلك علي النحو التالي:-

أ – أرباح الوسطاء بصفة عامة

نص البند رقم (4) من المادة (19) من القانون علي أن: "تسري الضريبة علي الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة"0

---

[628] مجلس الدولة : الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : فتوى رقم 530 ملف 1/4/18 جلسة 1982/4/7.

ويبين من هذا النص أن المشرع قد أخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن أعمال الوساطة التي يقوم بها الوسيط سواء كان شخصا أو شركة من شركات الأشخاص أو وكالة أو مكتبا، ومهما يكن شكل العمولة التي يحصل عليها نتيجة ذلك، أي سواء كانت أجرا ثابتا أو نسبة مئوية أو غير ذلك[1]، فالعبرة في تكييف نوع المبلغ الذي يحصلون عليه بطبيعة العمل الذي يقومون به وليس بأسماء أو صفات القائمين عليه0

وقد حرص المشرع علي أن ينص علي أرباح الوسطاء بصفة خاصة، رغم أنهم يدخلون ضمن العمليات التجارية بصريح نص المادة الثانية من القانون التجاري، وذلك بالنظر إلي حجم الأرباح أو الدخول التي يحققونها من ممارسة هذا العمل، والذي قد لا يتطلب في كثير من الأحيان تنظيما مكانيا معينا ، أو إنفاقا لمبالغ باهظة علي النحو الذي تتكبده المنشآت الأخرى، فضلا عن أن المشرع الضريبي قد أورد أحكاما خاصة للمعاملة الضريبية لهذا النوع من النشاط0

ويشترط للخضوع للضريبة وفقا لنص البند (4) المشار إليه:

1 – أن تتعلق أعمال الوساطة بشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة0 وقد قضي ([629]) بأن المبالغ التي يدفعها المحامي للوسطاء بينه وبين المتقاضين لجلب القضايا إلي مكتبه تدخل في عموم الوساطة الخاضعة للضريبة التجارية0

2 – أن يكون الوسيط محترفا، أي يتخذ هذا العمل مهنة له علي سبيل الاحتراف، وذلك حتي تخضع للضريبة الأرباح التي يحققها من نتيجة أعمال الوساطة، أما إذا لم يكن محترفا، وقام بأعمال الوساطة علي نحو عارض أو لا يتصل مباشرة مهنته فإنه تخضع للضريبة قيمة العمولة التي يحصل عليها، وليس الربح، وذلك وفقا لنص المادة 57 من هذا القانون0

3 – أن يقوم بأعمال الوساطة مستقلا وليس تابعا لغيره0 والفيصل في ذلك هو بيان العلاقة التي تربط بين الوسيط وبين من يعمل لحسابه، فإذا اتسمت هذه العلاقة بالخضوع والتوجيه كان الوسيط مجرد أجير أو مستخدم وخضعت

---

[1] محكمة استئناف الإسكندرية، في 1949/4/25، مشار إليه في د0 محمود رياض عطية، هامش (1)، ص 273.

([629]) حكم النقض الصادر في 1971/11/24، المجموعة الرسمية، السنة 22، رقم 155.

الإيرادات التي يحصل عليها للضريبة الموحدة علي إيرادات المرتبات وما في حكمها، أما إذا كانت العلاقة قد خلت من هذه التبعية، وكان الوسيط مستقلا في ممارسة نشاطه دون أن يخضع لرقابة أو توجيه من أحد فإن الأرباح التي يحصل عليها من أعمال الوساطة تخضع للضريبة الموحدة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي([630]).

ويدل ذلك على أن المشرع أخضع للضريبة على الأرباح التجارية ، الأرباح الناتجة من الوساطة دون نظر إلى الإسم الذى يطلق عليها أو الشكل الذى يتم به دفع العمولة للوسيط ، إنما يشترط لذلك أن تكون هذه الوساطة خاصة بالشراء و البيع ، و أن يكون الوسيط مستقلا عن غيره في أداء عمله ، و هى الخصيصة التى تميزه عن الوسيط الذى عنته المادة 676 من القانون المدنى و الذى يعمل لحساب رب العمل و يكون تتابعا له و خاضعا لرقابته ، و يعتبر الوسيط في هذه الحالة أجيرا يخضع لضريبة المرتبات و الأجور[631].

4 – أن يكون القائم بالعمل سمساراً أو وكيلا بالعمولة أو أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة0

ويقصد بالسمسرة التقريب بين طرفي العقد في مقابل عمولة أو أجر يدفع في شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة، ولا يعد السمسار وكيلا عن طرف أو آخر من طرفي العقد، كما لا يعتبر طرفا في هذا العقد، ولا يتعاقد لحسابه ولا تقع عليه الالتزامات المتولدة عن العقد، ولا يسأل عن تنفيذه لا بصفته الشخصية، ولا بصفته ضامنا، حيث يقتصر عمله علي التقريب والتوفيق بين طرفي العقد0 ولم يشترط المشرع الضريبي أن تتعلق السمسرة بعمل تجاري، فتخضع للضريبة العمولة التي يحصل عليها السمسار مقابل أعمال الوساطة ولو تعلقت بأعمال مدنية كبيع عقار أو تأجيره أو شرائه([632])0

أما الوكيل بالعمولة فهو الذي يعمل عملا باسم نفسه أو باسم شركة بأمر من موكله وعلي ذمته، في مقابل أجرة أو عمولة، فهو بذلك يختلف عن السمسار في أن مهمة السمسار تقتصر علي التوفيق والتقريب بين المتعاقدين ولا يتعاقد

([630]) محكمة استئناف الإسكندرية، القضية رقم 207، لسنة 10 قضائية، جلسة 1960/11/28

[631] طعن 42 لسنة 34 ق جلسة 1972/2/9.

([632]) د0 محمود رياض عطية، ص 374.

باسمه أو نيابة عن غيره بينما يبرم الوكيل بالعمولة العقد باسمه هو ولكن لحساب الموكل، ويكون مسئولا قبل موكله أو الطرف الآخر في العقد ولكل منهما أن يرجع عليه فيما يخصه0

كما يختلف الوكيل بالعمولة عن الوكيل العادي في أن الأخير يبرم العقد باسم الموكل ولحسابه، فيلتزم الموكل بكل ما يتولد عن هذا العقد من حقوق أو التزامات0

ولم يكتف المشرع بذكر السمسار والوكيل بالعمولة، وإنما أخضع للضريبة أرباح أعمال الوساطة التي يقوم بها أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة، بحيث صار النص من العموم الذي يخضع للضريبة القائمين بأعمال الوساطة أيا كانت أسماؤهم أو صفاتهم.

3 – تأجير المحال التجارية أو الصناعية

تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية0

ومؤدي هذا النص أن المشرع قد أخضع عملية تأجير المحال التجارية والصناعية للضريبة بشرط أن يشمل الإيجار كل أو بعض العناصر المادية (الجدك) كالآثاث والأدوات اللازمة للتشغيل، أو يشمل التأجير كل أو بعض العناصر المعنوية كإسم الشهرة أو العلامة التجارية أو أن يشمل الإثنين معاً([633]).وذلك باعتبار أن هذه المحال منشآت أعدها أصحابها أومؤجروها لخدمة أغراض تجارية أو صناعية وخرجت بهذا الاعداد من نطاق الاستغلال العادى الى نطاق المضاربة والربح [634] .

والحكمة من اشتراط ذلك أن يخرج الإيجار العادي من نطاق الخضوع للضريبة بوصفه عملا مدنيا، إذ يعني تأجير المحال التجارية والصناعية شاملة بعض أو كل العناصر المادية والمعنوية أن التأجير بهذه الصورة قد خرج من نطاق الاستغلال العادي إلي نطاق المضاربة بالربح([635]).

تأجير الآلات

([633]) د0 زكريا بيومي، ص 190.

[634] الطعن رقم 347 لسنة 27 ق جلسة 1962/3/21.

([635]) المرجع السابق مباشرة، ص 190.

تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية والرقمية ، كآلات النقل أو التركيب أو الأجهزة الكهربائية من تليفزيون أو فيديو أو حاسبات آلية وغيرها.
وسواء كانت هذه الآلات ثابتة في مكانها أو يمكن نقلها من مكان إلي آخر، وسواء كان التأجير بالطريق العادي أو بنظام التأجير التمويلي *Leasing* مع مراعاة الإعفاءات التي قد تتقرر بنصوص خاصة، أما تأجير الآلات الأخري كالآلات البخارية أو اليدوية وان كان المشرع لم ينص علي خضوعها في هذه المادة إلا أنها خضعت باعتبارها عملا تجاريا وفقا لنص المادة الثانية من القانون التجاري، فهي إذن تدخل في عموم عبارة إيرادات النشاط التجاري[1]0
4– أرباح النقل

استحدث القانون الجديد النص فى البند رقم (6) من المادة 19 على خضوع أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة للضريبة ، أى سواء كان الربح قد تم عن مزاولة نقل الركاب أو البضائع ، أو تم عن طريق النقل البرى بالسيارات أو النقل البحرى بالسفن والبواخر أوالنقل الجوى بالطائرات ، وغيرها من وسائل النقل.

وليس للنص المستحدث من دلالة يفهم منها أن هذا النشاط لم يكن خاضعاً للضريبة من قبل ، وإنما الحقيقة أن هذا النشاط خضع للضريبة دون أن يثير الشك فى ذلك رغم عدم النص عليه صراحة فى القوانين الضريبية السابقة[636]

---

(1) راجع: د0 حسن محمد كمال، ود0 سعيد عبد المنعم: الضريبة الموحدة، ص 142. د0 السيد عطية عبد الواحد، ص 124.

636 ولقد استقر فى قضاء محكمة النقض على أن السيارة الاجرة التى تسغل استغلالا تجاريا تعتبر فى حكم القانون الضريبى منشاة تجارية يخضع ايرادها لضريبة الارباح التجارية والصناعية. الطعن رقم 2593 لسنة 58ق جلسة 1997/2/27. كما أفتى مجلس الدولة – إدارة الفتوى والتشريع لوزارة لمالية بمجلس لدولة ، الفتوى رقم 193 بتاريخ 1958/1/25– بأنه " متى ثبت أن مكتب الخطوط الجوية العربية السعودية يشتغل باسمه ولحسابه، وليس لحساب غيره ، وأنه يقوم بنشاطه فى مصر منذ يناير 1957 ، وأنه يزاول النشاط على وجه الاعتياد والاستمرار ، بما يدل على أن المكتب يمارس عمليات النقل ، وهى عمليات تعتبر بالنسبة إليه عملاً تجارياً، فإنه ترتيباً على ذلك يمكن القول بأن المكتب المذكور هو فى حقيقته منشأة تقوم بنشاط تجارى فى مصر . ولما كان هذا النشاط يسفر عن ربح فإنه يجب إخضاعه للضريبة التجارية ".

5- الأرباح الناتجة من تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها

تنص المادة 7/19 من القانون عليها : " تسري الضريبة علي الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف ، سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو حدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك ".

وقد اشترط المشرع لخضوع هذه الأرباح للضريبة توافر الشروط الآتية:

1 – أن تسبق عملية البيع قيام الممول إما بتشييد العقار أو شرائه: فلا تسري الضريبة إذن علي الأرباح التي تتحقق من بيع عقار آل إليه بالميراث أو الهبة أو الوصية، إذ لم تسبق عملية البيع شراء أو تشييد لهذا العقار0 ويمكن إثبات البيع في هذه الحالة بالعقد العرفي غير المسجل في الشهر العقاري لأن تسجيل العقد لا يغير من طبيعة عقد البيع باعتباره من عقود التراضي التي تتم بمجرد توافق إرادة طرفيه[637]0

2 – أن تتوافر نية البيع عند تشييد العقار أو شرائه، والتي بها تنصرف إرادة الممول إلي المضاربة في العقارات بهدف تحقيق الربح، بما يخرج النشاط من دائرة العمل المدني إلي النشاط التجاري0

ولما كانت النية محلها القلب، فإن أمر إثباتها ليس سهلا، ويتوقف ذلك علي دراسة ظروف كل حالة علي حدة. ومن القرائن التي تدل علي نية البيع: قيام الممول بتشييد أو شراء أكثر من عقار ثم بيعها للإستفادة من الأرباح الناتجة عن ذلك، ولا يهم في إثبات هذه النية أن يكون الممول تاجرا، وفي المقابل لا تتوافر نية المضاربة إذا دلت ظروف الحال علي أن الممول لم تكن بنيته بيع العقار وقت تشييده، أو شرائه، كأن يضطر مالك العقار إلي بيعه لضائقة ألمت به أو لشراء عقار آخر أو بسبب السفر أو الهجرة أو ما إلي ذلك0

3 – أن يتم مزاولة هذا النشاط على وجه الاحتراف ، وبذلك لم يكتف القانون الجديد بشرط الاعتياد الذى كان لازماً لفرض الضريبة على هذا النشاط ، وإنما تطلب أن يكون من حقق الربح محترفاً تشييد أو شراء العقارات وبيعها.

---

[637] حكم النقض في الطعن رقم 1154 لسنة 58 ق جلسة 1993/1/11، والطعن رقم 984 ق جلسة 1993/1/8.

وبالرغم من اختلاف الفقهاء حول مدلول وشروط الاحتراف ([638])، إلا أنهم يتفقون على أن الاحتراف يتحقق بتكرار الشخص العمل بصورة مستمرة ومنتظمة ، وأن يكون عن طريق تنظيم معين ، أى فى شكل مشروع تتوافر له العناصر المادية والبشرية اللازمة من آلات ومعدات وعمال ، بحيث يتمكن الشخص من المضاربة على هذه الوسائل لتحقيق الربح .

والأخذ بهذه العناصر تتطلب لخضوع نشاط بيع العقارات المشتراة أو المشيدة أن تتم من خلال شخص يمتلك منشأة يزاول من خلالها العمل بصورة متكررة ومنتظمة ، فلا يكفى أن يحقق الشخص ربحاً من بيع العقار لمرة واحدة ، أو بصورة عارضة .

بيد أن هذا القول لا يعنى أن يكون لدى الشخص الخاضع للضريبة منشاة دائمة أى مكان محدد يتم مزاولة النشاط فيه ، بل يكفى الاستدلال على هذه المنشأة من خلال التنظيم الذى يكشف عن حقيقة نشاط الشخص المضارب ، فهو يخصص لهذا النشاط جل أو معظم وقته ، كما يستثمر فيه رأس مال ملائم ، ويعاونه فى ذلك أفراد تابعون أومستقلون ، أو غير ذلك من القرائن.

ويخضع هذا الشخص للضريبة سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو حدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك . إذ أن العبرة إذن ليس فى تعدد العقارات المباعة ، وإنما باعتياد عمليات الشراء أو التشييد والبيع ، ومن ثم يخضع الممول للضريبة ولو نتجت الأرباح عن عقار واحد ، ذلك لأن الاعتياد هو دليل الاحتراف الذى عناه القانون الجديد.

ولا يلزم لإثبات النشاط العقارى أن تكون عقود بيع العقارات مسجلة بالشهر العقارى ذلك لأن [639] التسجيل لايغير من طبيعة عقد البيع من حيث هو عقد من عقود التراضى التى تتم وتنتج بمجرد توافق الطرفين وإنما هو فقط قد عدل آثاره بالنسبة للعاقدين وغيرهم فجعل نقل الملكية غير مترتب على مجرد العقد بل ارجأه إلى حين حصول التسجيل وترك لعقد البيع معناه وباقى آثاره فعقد البيع يمر بمرحلتين الأولى هى إبرام العقد بين طرفيه ليرتب كافة آثاره عدا نقل

([638]) د. ماهر محمد حامد ، ص 202،ص 203.

[639] الطعن رقم 1154 لسنة 58 ق جلسة 1993/1/11.

الملكية والثانية هى شهر هذا العقد طبقاً لأحكام القانون رقم 114 لسنة 1946 حتى تنتقل إلى المشترى ولا تزامن بينهما إذ قد يتراخى نقل الملكية زمناً ، ومن ثم فإن عقد البيع الإبتدائى دليلاً على حصول التصرف يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهى تحقق الربح سواء تم تسجيل هذه التصرفات أو لم تتم .

كما أنه لا يقتصر النشاط العقارى على التجارة فى العقارات المبنية ، وإنما يتسع نطاق الضريبة ليشمل كافة أنواع العقارات مبنية كانت أو أرضاً معدة للبناء أو أرضاً زراعية ، لأن المشرع قد أخضع للضريبة "تشيد العقارات أو شراء العقارات ، مما مؤداه أن الأرض وهى عقار غير مبنى تدخل فى مفهوم هذا النشاط ، سواء اشتراها الممول لبيعها :ارض غير مبنية ، أو أن يشيدها ليبيعها بعد ذلك كعقار مبنى. وسواء كانت هذه الأرض أرض بناء أو أرضاً زراعية .إذ أن الواقعة المنشئة للضريبة هى بيع عقار سبق شراؤه ، بغض النظر عن طبيعة العقار ، أو كونه عقاراً مبنياً ، أوأرضاَ زراعية أو أرض فضاء.

ب – تقسيم أراض البناء والتصرف فيها:

نص البند رقم (8) من المادة رقم 19 من القانون على أن تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها"0

وقد اكتفي المشرع أن يقوم الممول بعمليات التقسيم، ولم يشترط أن يتم ذلك على وجه الاحتراف كما فعل بالنسبة لتشييد العقارات أو شرائها ثم بيعها ([640])، ولعل ذلك يرجع إلي أن عمليات تقسيم الأراضي لبيعها قد تستغرق وقتا طويلا وجهودا كبيرة وتنصرف إلي مساحة واسعة، فإذا اشترط التكرار هنا

([640]) قضت محكمة النقض (الطعن رقم 547 لسنة 69 ق ، جلسة 27/4/ 2000) بأن المشرع – فى المادة 18 من القانون 157 لسنة 1981 قبل تعديله– قد استحدث النص على إخضاع الأرباح التى يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات عادة بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وذلك لما ينطوى عليه القيام بهذه الأعمال من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة ، وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد ، بما لازمه تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية البيع ، سواء تم البيع فى صفقة واحدة بتاريخ واحد ، أم أنه مبعضاً فى تواريخ متتالية ، ولو أن المشرع اعتمد على التكرار الخاضع لهذه الضريبة للاعتداد بالتصرف استقلالاً فى وحدات العقار لنص على ذلك صراحة".

وتعددت المساحات التي تجري عليها عمليات التقسيم والتمهيد، فقد يكون في ذلك مضيعة لحق الخزانة، لأن مساحة كبيرة واحدة قد تقوم مقام مساحات صغيرة متعددة أو تتجاوزها ([641])0
كما أن مجرد تقسيم وبيع قطع عديدة من أراضي البناء بعقود بيع متعددة يعتبر في حد ذاته دليلا علي الاعتياد والاحتراف، لأن التقسيم يعتبر تعددا، والتعدد هو جوهر الاحتراف([642])0
ولا يهم أن تكون الأرض المقسمة قد اشتراها الممول أو آلت إليه بالميراث ، إذ أن النص لايمنع من أن تفرض الضريبة على الأرض الموروثة طالما قام الورثة بتقسيمها قبل بيعها ، ولم تباع بحالتها عند الميراث[643].
ولم يشترط القانون الجديد لفرض الضريبة أن يقع التقسيم علي أرض البناء، وأصبح التقسيم لأراض زراعية سبباً لفرض الضريبة ، ولكنه اشترط أن يكون التقسيم إما للتصرف فى الأرض بالبيع أو بأى صورة من الصور الأخرى لنقل الملكية ، أو للبناء عليها .
ولا يشترط أن يكون التقسيم رسميا معتمدا من الجهات الحكومية المختصة، حيث تفرض الضريبة سواء كان التقسيم رسميا أو لم يتبع الممول بشأنه الإجراءات الرسمية، طالما أثبت الواقع أن تقسيما لأراضي البناء قد تم فعلا، ولا يشترط أن يتم بيع الأرض بعد تقسيمها والقيام بما يقتضى ذلك من أعمال التمهيد كشق الطرق والمجارى وإدخال المياه والكهرباء حيث إن المشرع حذف هذا الشرط الذى كان يتطلبه القانون الملغى رقم 146 لسنة 1950 كما لا يشترط أن يصدر بشأن هذه الأراضى قرار تقسيم معتمد أو حتى مشروع عرفى غير معتمد من الجهة الإدارية المختصة[644]. إذا العبرة في مسائل الضرائب بالواقع من الأمور، وإلا أدي القول بغير هذا إلي جعل الممول الذي يخالف القوانين، ولم يتبع الإجراءات الرسمية في تقسيم الأراضي في وضع

([641]) د. دلاور علي ود0 حمدي النشار: دراسات في الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، الكتاب الأول، الطبعة الأولي، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ص 61، ص 85 .

([642]) استاذنا الدكتور السيد عبد المولي، ص 122.

[643] حكم النقض فى الطعن رقم 1100 لسنة 63 ق جلسة 2004/2/9.

[644] الطعن رقم 1601 لسنة 66 ق جلسة 2004/2/26.

أفضل من ذلك الممول الذي اتبع الإجراءات الرسمية في التقسيم، حين يعفي الأول من الضريبة، ويخضع الثاني لها0

كما أن العبرة في كون الأرض المقسمة لأغراض البناء يرجع إلي حقيقة هذه الأرض في الواقع، فقد تكون الأرض زراعية ويقوم الممول بتقسيمها إلي قطع صغيرة لا تصلح للزراعة فعلا، وإنما تصلح للسكن أو لغيره من الأغراض التجارية والصناعية والمهنية ، عندما يثبت الواقع أن التقسيم قد راعي وجود شوارع وغيرها مما يتطلبه تقسيم أراضي البناء ، ويدل علي أن تقسيما لأرض بناء قد تم، ومن ثم تخضع أرباحه للضريبة0

وتخضع الأرباح الناتجة عن عملية تقسيم الأراضى للضريبة ولو تمت مرة واحدة ، لأن المشرع لم يشترط فيها أن تتم على وجه التكرار أو الاحتراف ، كما لا يلزم أن تكون عقود هذه الأرض مسجلة لدى الشهر العقارى [645]. مما مؤداه انصراف هذا النشاط إلى كل تجزئة لقطعة أرض فضاء أو زراعية داخل المدن أو خارجها إلى أكثر من قطعتين متى بيعت كل منها بقصد البناء عليها أيا كانت طبيعته وبغض النظر عما يخلعه الأفراد من وصف للمبيع أو

---

[645] نقض مدني – الطعن رقم 4208 لسنة 62 ق – جلسة 2006/4/13 مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات 2004 – 2006 إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة – طبعة 2007 .

وقضت محكمة النقض فى الطعن الجنائى رقم 8503 لسنة 64 ق جلسة 2003/9/25 بأنه" من المقرر أن اشتراط تسجيل أو توثيق أو شهر أو التصديق على عقد البيع المتضمن التصرف في أراضى البناء المقسمة لدى مكاتب الشهر العقارى والتوثيق لا يعدو أن يكون شرطاً لقبول المحرر كوسيلة من وسائل إثبات الملكية أو سبيلاً من سبل ضمان عدم المنازعة فيما تضمنته من تصرفات أو طريقاً لعدم إنكار ما أثبت فيها من تاريخ أو توقيعات ، وعدم إجرائه لا ينال من حدوث البيع وحصول البائع على ما عساه أن يحققه من أرباح بما يتوافر به تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهى تحقيق الربح سواء تم تسجيل أو توثيق أو شهر العقد أو التصديق على توقيع البائع أم لا لأن العبرة في شئون الضرائب هى بواقع الأمر.

تسميته لمقداره فى عقودهم المسجلة أو غير المسجلة وسواء أكان القائم بهذه التجزئة مالكا أو غير مالك ، وأيا كانت قيمة ما تم التصرف فيه [646].

6– منشآت استصلاح واستزراع الأراضي والثروة الحيوانية
لما كانت الضريبة تفرض على النشاط التجارى والصناعى فإن النشاط الزراعى البحت الذى لا ينطوى على أعمال تجارية جوهرية أو ذات مغزى لا يخضع لهذه الضريبة ، ولذلك قضى بأن [647] عمليات بيع المحصولات والثمار الناتجة عن الأرض الزراعية بمعرفة صاحب الأرض أو المستغل لها. لا تعتبر عملاً تجارياً ، لأنه لا ينطبق عليها وصف الأنشطة التجارية أو الصناعية التي تفرض عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . و لا يغير من ذلك قيام مستغل الأرض بعمليات تغليف المحصول أو تحويره صناعياً بشرط أن يكون الغرض منها حفظ المحصول من التلف وتحمل عمليات الشحن والنقل بحيث تظل ثانوية بالنسبة إلى عملية الزراعة[648] .

وذلك بخلاف الربح الذى تدره المنشأة و يرجع – مثلاً- إلى ما يضيفه صاحب البستان إلى الأزهار و الورود من عناصر خارجة عنها كالأسبتة و الأسلاك ، أو ما يقوم به من ترتيب للأزهار و تنسيقها بطرق معينة أساسها الفن والخبرة ، و كل ذلك لايستلزمه النشاط أو الإستغلال الزراعى و لايتصل به إتصال لزوم

[646] الطعن رقم 11719 لسنة 66 ق – جلسة 2004/2/24 – مشار إليه بمجموعة أحكام النقض الصادرة خلال السنوات 2002 – 2004 إعداد المكتب الفني لهيئة قضايا الدولة – طبعة 2005 .

[647] الطعن رقم 1394 لسنة 54 ق جلسة 1997/1/16.

[648] قضت محكمة النقض– الطعن رقم 1394 لسنة 54 ق جلسة 1997/1/16 – مفاد نص المادة الثالثة من قانون التجارة أن عمليات بيع المحصولات والثمار الناتجة عن الأرض الزراعية بمعرفة صاحب الأرض أو المستغل لها لا تعتبر عملاً تجارياً فلا ينطبق عليها وصف الأنشطة التجارية أو الصناعية التي تفرض عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقاً للمادة 30 وما بعدها من القانون رقم 14 لسنة 1939 – المنطبق على واقعة الدعوى – لا يغير من ذلك قيام مستغل الأرض بعمليات تغليف المحصول أو تحويره صناعياً ، متى كان الغرض منها حفظ المحصول من التلف وتحمل عمليات الشحن والنقل بحيث تظل تلك العمليات ثانوية بالنسبة إلى عملية الزراعة .

وضرورة [649]. مما يخرج هذا النشاط عن الإستغلال الزراعى البحت ويدخله فى عموم النشاط التجارى والصناعى الخاضع للضريبة كقاعدة عامة.

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض [650]بأنه" متى كان نشاط الزارع لم يقتصر على بيع الزهور المنقولة من مزرعته أو على تسهيل عملية البيع بحسن عرضها في محله إستجلاباً للعملاء بل إمتد نشاطه إلى إدخال عناصر أخرى من الفن بتنسيق الأزهار في باقات و سلال بوسائل استخدمت فيها مواد أخرى بواسطة أيد مدربة تحتاج إلى ذوق وخبرة خاصة مما يزيد في قيمة الأزهار زيادة كبيرة عن قيمتها في حالتها الطبيعية الناتجة من الأرض ، فلم يقف الأمر عند نقل المحصول أو حسن عرضه بل تعداه إلى نشاط جديد أستخدم فيه رأس المال والخبرة الفنية و انتوى به المضاربة في سبيل الربح ـ فإن هذا النشاط لا يتصل بطبيعة الإستغلال الزراعى و لاهو بلازم أو تابع له بل هو مما يدخل في نطاق الأعمال التجارية و الصناعية و تخضع الأرباح الناتجة عنه للضريبة المفروضة عليها قانوناً.

ورأت مصلحة الضرائب أنه [651] إذا باع المزارع المحصولات فى مزرعته أو فى أحد الأسواق دون إدخال أى تغيير عليها لا تخضع ارباح البيع للضريبة التجارية إلا إذا اتخذ البيع شكل المشروع التجارى المستقل ، وفى هذه الحالة تخضع الأرباح التى يحققها هذا المشروع للضريبة .وإذا امتد الاستغلال الزراعى إلى عمليات صناعية لا يتطلبها النشاط الزراعى كاستخلاص الروائح من الزهور وصناعة منتجات الأبان فإن المستغل الزراعى لا يعدو أن يكون تاجراً فى مثل هذه الحالات ، وعلى ذلك تخضع ارباح العمليات للضريبة التجارية .

---

[649] الطعن بالنقض رقم 329 لسنة 23 ق جلسة 1957/4/18.

[650] الطعن رقم 314 لسنة 23ق جلسة 1957/1/10.

[651] تعليمات تفسيرية رقم 1 فى ظل العمل بالمادة 40 قبل إلغائها بلقانون رقم 174 لسنة 1951، موسوعة د. زكريا بيومى، ص 448.

اما إذا أدخل على المحصول من تغيير هو مجرد تحسينات بسيطة لتنظيف المحصول أو تدفئة الموز أو حلج القطن فلا تعتبر هذه التحسينات من العمليات الصناعية التى ينتفى معها الإعفاء.

ومن ثم فإن النشاط الزراعى الذى يتم فى إطار مشروع تجارى ، أى من خلال تنظيم يقوم على الربح (منشأة) ، ينبنى على المضاربة فى البضائع والأصول ، ولا يقتصر على الفلاحة للأرض ، فإن هذا النشاط بطبيعته التجارية يخضع للضريبة [652].

ولقد أكد ذلك البند رقم 9 من المادة رقم 19 من القانون على أن تسري الضريبة علي " أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن او تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية".

ونبين ذلك فيما يلى :

أ- منشآت استصلاح واستزراع الأراضى

---

[652] رأت المصلحة –كتاب دورى رقم (12) لسنة 1980 بتاريخ 1980/3/3– أن تجريف الأرض الزراعية إذا ما تم بمعرفة مالك الأرض أو مستأجرها فإنه يخضع للضريبة التجارية وفقاً لحكم المادة 30 ق 14 لسنة 1939 ، إذا ما تم التجريف بقصد تحقيق الربح من هذه العملية وتوافر ركن الاعتياد والامتهان ،؛ فمتى توافر ركن الاعتياد والاحتراف فى تجريف الأرض سواء من مالك الأرض أو المستأجر لها بغية تحقيق الربح ، فإن صافى الربح من هذه العملية يخضع للضريبة على الأرباح التجارية ، ولا يشترط تكرار عملية التجريف خلال السنة الضريبية التى تحقق فيها الربح ، لأن المشرع لم يحدد – لتوافر ركن الاعتياد– أجلاً معيناً بل أطلق النص مما يستفاد منه إمكن استخلاص توافر الاعتياد من مجموع الظروف القائمة فى كل حالة على حدة.

كما ذهبت المصلحة إلى أن الضريبة على الأرباح الرأسمالية مقصور حكمها على الأرباح المتولدة من بيع الأصول الرأسمالية المستغلة فى المشروعات التجارية والصناعية . ولما كان الاستغلال الزراعى لا يدخل فى عداد المشروعات التجارية والصناعية ، وإنما هو نشاط زراعى بحت ، ومن ثم فإن الربح الناتج عن بيع هذه الراضى أو التنازل عنها لا يعتبر ربحاً رأسمالياً فى مجال إعمال المادة سالفة الذكر.راجع : التعليمات التفسيرية رقم (1) للمادة 17 من القانون رقم 157 لسنة 1981.

يخضع للضريبة استصلاح او استزراع الأراضى ، مما مؤداه أنه يمكن أن يخضع للضريبة نشاط استصلاح الأراضي وحده، أو استزراع الأراضي وحده، أو النشاطان معا، إذ أن كلمة (أو) تعني المغايرة، وذلك بخلاف النص القديم الذي كان يتطلب القيام بالنشاطين معا0

ب- أرباح مشروعات أرباح تربية الطيور والحيوانات والأسماك:

تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا، ومن مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مزارع الثروة السمكية0

والحكمة التي تستفاد من النص علي خضوع هذه الأنشطة للضريبة أن الممول بقيامه باستغلال حظائر تربية أنواع معينة من الطيور (الدواجن) ومن الحيوانات (الدواب والمواشي) وباستغلاله مزارع الثروة السمكية، وما يتطلبه ذلك من تنظيم معين، وما تؤدي إليه من ربح، يضفي علي هذه العمليات طابعا تجاريا يبرر خضوعها للضريبة . فقد وصف المشرع جميع هذه الأنشطة بالمشروعات، وهذا يعني أنها لا تخضع للضريبة إلا إذا كانت ذات طابع تجاري بحت، بحيث تتجاوز مجرد خدمة صاحبها أو تحقيق إكتفاء ذاتي أو أنها مخصصة لاستهلاكه وأسرته، وأن تكون من الحجم الذي يسمح بوصفها مشروعات تجارية ([653])0

لذلك قرر المشرع عدم سريان هذه الضريبة علي ما يخرج من دائرة المضاربة، وذلك بالنسبة لما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة، وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص، وذلك كله في حدود عشرين رأسا، أما ما يزيد عن هذا القدر يخضع للضريبة، بغض النظر عن الغرض من تربيته.

7- الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق الماليـة في الخارج أو التصرف فيها

استحدث المشرع بالقرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 النص على أن تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق الماليـة في الخارج أو التصرف فيها.

([653]) د0 مصطفي رشدي شيحه، ص 476، وأيضا د0 السيد عبد المولي، ص 127

أثير الخلاف فى فرنسا حول مدى اعتبار المضاربة فى البورصة أو الاشتغال بعمليات البورصة التى يقوم بها الشخص الطبيعى مهنة تستوجب تطبيق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عليها عندما لا يكون لهذا الشخص منشأة خاضعة لهذه الضريبة وليست محفظة الأوراق المالية محل المضاربة ضمن أصولها[654].إذ ذهبت الإدارة الفرنسيةبادئ الأمر إلى ان الأشخاص الذين يقومون "فى العادة" بعمليات المضاربة فى البورصة يخضعون للضريبة ، ثم عادت وقررت أن العمليات التى يقوم بها أحد الأفراد تخضع لضريبة القانون العام وهى الضريبة على المهن غير التجارية باعتبار أن هذه الضريبة لا يشترط لها فى فرنسا شرط الاحتراف ، ولكن مجلس الدولة الفرنسى لم يرتض هذا الرأى. ويذهب العديد من الكتاب الفرنسيين إلى أنه لا يعد المضارب الفرد فى تلك الحالة ممتهناً ، لأن وجود المهنة يفترض حتماً حدوث تعامل بين صاحب المهنة وعملائه ، وما لم تحدث هذه الصلة بين الشخص وعملائه فلا مهنة . وعلى ذلك فإن الشخص الذى يشتغل فى البورصة ، وهو لا يتعاقد إلا مع سمسار البورصة، ولا صلة له بأى عميل ، ينقصه ركن الاتجار رغم تكرار أوامره بالشراء والبيع .

بينما رأت مصلحة الضرائب المصرية [655]– فى ظل القانون رقم 14 لسنة 1939-أن الأرباح الناتجة من عمليات بيع وشراء الوراق المالية لا تخضع للضريبة التجارية إلا إذا توافر ركن الامتهان فيمن يتعامل فى هذه الأوراق ، شأنه فى ذلك شأن كل من يزول نشاطاً تجاراً أو صناعياً آخر على وجه الاحتراف طبقاً لنص القانون- م 30 ق 14 لسنة 1939. ويمكن اثبات ركن الامتهان إذا ما تبين أن الممول قيد فى سجله التجارى الاتجار فى الأوراق المالية كأحد أنواع نشاطه او اتخذ الممول لنفسه مكتباً أو مكاناً معيناً يزاول فيه الاتجار فى الأوراق المالية وأية قرائن أو قائع أخرى تثبت امتهان الممول لهذا النوع من النشاط . أما إذا كان الشخص يتعامل فى الأوراق المالية ولم يقم لدى المصلحة الدليل على اتخاذه هذا النشاط حرفة معتدة له ، فإن الأرباح التى يحققها هذا الشخص من شراء وبيع الأوراق لا تخضع للضريبة.

---

[654] حبيب باشا المصرى، ص 426وص 427.

[655] .تعليمات تفسيرية رقم 5 فى 1954/5/4، وملحقها فى 1954/12/20 .

وجاء نص القرار بقانون رقم 54 لسنة 2014 ليعطى حكماً خاصاً ، يقرر سريان الضريبة المفروضة على النشاط التجارى والصناعى على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق الماليـة في الخارج أو التصرف فيها. وذلك حتى لا يستفيد الممول الذى لديه محفظة أوراق مالية خارج مصر بالإعفاء المقرر بالمادة 46 مكرر للشخص الطبيعى – غير التاجر – الذى يستثمر فى الأوراق المالية بمصر . لكن ذلك لا يعنى أن الاستثمار فى الأوراق المالية المصرية لا يعد نشاطاً تجارياً ، إذ طالما زاول الممول هذا النشاط على وجه الاحتراف .

8- الأرباح الرأسمالية:

اعتبرت المادة 17 من قانون الضريبة على الدخل أن الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة من قبيل الأرباح الخاضعة للضريبة ، وكذلك الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك والاستيلاء على أصل من هذه الأصول [656].

وهذا النوع من الأرباح يعتبر من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصل ، أو التعويض الناتج عن خروجه من ذمة صاحبه. وقد تحددت الأرباح الرأسمالية فى أنواع محددة من الأصول وردت فى البنود 1و2و4 من المادة 25 من القانون ، وهى :

1-المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات.

2- الأصول المعنوية ، بما فى ذلك شهرة النشاط.

3- الأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

---

[656] قضت محكمة النقض– الطعن رقم 9839 لسنة 66 ق جلسة 2003/10/22– بأن :"تصرف المطعون ضدهم بالبيع فى محل تجارتهم عام 1990 يعتبر تصرفاً فى الأصول الرأسمالية للمنشأة وتخضع الأرباح الناتجة عنه للضريبة عملاً بنص المادة 17 ق 157 لسنة 1981، التى تقرر الخضوع للضريبة الأرباح التى تكون نتيجة بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت التجارية والصناعية أو ما يحصلون عليه من تعويضات عن هلاكه أو الاستيلاء عليه أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها.

وبذلك يخضع المشرع للضريبة الأرباح التي تتحقق من التصرف في أي هذه الأصول الرأسمالية، سواء كان التصرف إيراديا، عندما تتجه إرادة صاحبه بنقل ملكيته للغير بالبيع، أو تم التصرف جبرا دون إرادة مالك الأصل، وذلك عندما يهلك الأصل أو يستولي عليه الغير في مقابل تعويض يحصل عليه مالك الأصل0

وأساس القول بتحقيق ربح رأسمالي يخضع للضريبة هو ثبوت التصرف في أصل أو عنصر من عناصر المنشأة (المحل التجاري) ، لذلك تذهب لجان الطعن إلى أن [657] التصرف في الموقع الذي كان يتخذ مقراً لمباشرة النشاط التجاري , بعد التوقف عن مباشرة هذا النشاط , وتسليم البطاقة الضريبية الخاصة به, لا يعدو أن يكون تصرفاً عقارياً عادياً , لا تستحق عنه ضريبة على الربح الرأسمالي.

ويخضع للضريبة الربح الناتج من البيع أو التعويض، والذي يمثل الفرق بين قيمة ما حصل عليه صاحب الأصل فعلا وبين قيمته في الدفاتر مطروحا منه الإهلاكات التي سبق خصمها أثناء حيازة المنشأة للأصل واستخدامه0

ويشترط للخضوع للضريبة أن يكون الربح محققا، فإذا لم يتحصل الممول على الربح فعلاً فلا مجال لفرض الضريبة . وتطبيقاً لذلك رأت لحنة الطعن [658] أن التنازل عن جزء من المنشأة بين الأخوة وهم قصر وبولاية والدهم ، أو[659] أن يكون الشركاء المنضمون للمنشأة هم أبناؤه البلغ ، مما يحول دون تحقق أرباح رأسمالية للمتنازل لوجود مانع أدبي من ذلك , الأمر الذي يؤدى إلى وجوب إلغاء الربح الرأسمالي الذي قدرته المأمورية من وعاء الضريبة المستحقة.

كما لا تخضع للضريبة الأرباح الظنية أو الاعتبارية، أو الناتجة عن إعادة التقييم، وقد أكدت ذلك الفقرة الثالثة من المادة 20 حين نصت علي أنه لا تسري

---

[657] أنظر على سبيل المثال : قرار لجنة الطعن رقم 20 لسنة 2007 ، اللجنة الأولى قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد، جلسة **2007/5/28**.

[658] اللجنة الأولى (قطاع جنوب الصعيد) قرار رقم 426 لسنة 2007 ، جلسة 2008/6/8.

[659] . اللجنة الخامسة (قطاع جنوب الصعيد) القرار رقم 289 لسنة 2008 جلسة 2009/1/22.

الضريبة علي الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقييمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة ، بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية ، وألا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات.

وقد ألغى المشرع النص على حق المنشآت التى تقوم بإحلال أصول أخري محل الأصول المباعة أو المستولي عليها عن طريق شراء أصول رأسمالية إنتاجية خلال ذات السنة التي تم فيها البيع أو الحصول علي التعويض، أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة0 أن تستنزال الأرباح الرأسمالية التي استخدمت في شراء أصول إنتاجية أخري من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات التالية للبيع أو الاستبدال، بشرط إمساك دفاتر منتظمة ، ودون الإخلال بأية مزايا أخري فيه0

8- خضوع الأشخاص الاعتبارية للضريبة أياً كان غرضها

وفقاً لنص المادة رقم 47 من القانون تخضع الأشخاص الاعتبارية للضريبة فى مصر أياً كان غرضها ، أى سواء كانت تزاول عملاً مدنياً أم تجارياً أم مهنياً ، وبغض النظر عما إذا كان الشخص الاعتبارى شركة تجارية أو شركة مدنية ، أو جمعية تعاونية أو هيئة عامة ، ودون البحث فى طبيعة الإيراد أو الربح (إيرادياً أو عارضاً أو رأسمالياً).

ولا يهم فى فرض الضريبة ما إذا كان الغرض من نشاط الشخص الاعتبارى تحقيق منفعة خاصة أومنفعة عامة ، وما إذا كان صافى ربحه يوزع إلى الشركاء أو الأعضاء المكونين له ، أو يؤول إلى خزانة الدولة . ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها الشركة القابضة نتيجة بيع الأسهم التي تملكها في رؤوس أموال الشركات التابعة لها تخضع للضريبة ([660]) ، ويحسب الربح على أساس الفرق بين القيمة البيعية للسهم وقيمته الدفترية . ولقد ذهب مجلس الدولة إلى أن [661] قانون الضرائب المصرى لا يستلزم لكى يطبق ضريبة الأرباح التجاريةوالصناعية أن يكون الخاضع لها تاجراً بالمعنى القانونى للكلمة ، ولا الأعمال التى يقوم بها اعمالاً تجارية، وإنما قصد المشرع المصرى انطباق هذا القانون على كل نشاط انطوى على الرغبة فى الربح . وعليه فإن نشاط

([660]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 454 جلسة 2006/3/15، ملفها رقم 652/2/37

[661] فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : رقم 1048 ملف 147/2/37 جلسة 1967/9/20.

المؤسات الصحفية يقصد به تحقيق ربح يساعد على تحقيق أغراضها ، وبهذه المثابة فإن هذا الربح يكون خاضعاً للضريبة.ولا يغير ملكية هذه المؤسسات للاتحاد الاشتراكى من طبيعة نشاطها ، ولا يؤثر فى توجيه الأرباح بعد تحقيقها فى استحقاق الضريبة عليها[662].

ولا يحول دون فرض الضريبة سوى أن يكون الشخص الاعتبارى أو أرباحه متمتعة بالإعفاء بنص قانون الضريبة أو أى قانون آخر.

ومن ثم تخضع صافى أرباح الشخص الاعتبارى للضريبة على أساس الفرق بين إيراداته أو نفقاته ، ويتحدد الربح الصافى الخاضع للضريبة على أساس الفرق بين إيراداته الإجمالية وتكاليفه وفقاً لقواعد تحديد الوعاء الخاص بهذه الضريبة ، و القواعد المقررة لتحديد وعاء الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

المبحث الثاني
الإعفاء من الضريبة

تناولت المادتان (31) و (50) من القانون حالات الإعفاء الموضوعية من الضريبة، والتى يتمتع بها الشخص الطبيعى أوالاعتبارى . وهي:

1 – أرباح مشروعات استصلاح واستزراع الأراضي0

2 – أرباح مشروعات الإنتاج الداجني والحيواني والأسماك0

3- أرباح تربية النحل.

---

[662] كما قضى بأن وفقا للمادتين 1 و 20 من القانون رقم 156 لسنة 1950 بالاشراف والرقابة على هيئات التأمين والمادة الخامسة عشر من اللائحة التنفيذية فان ما تحوزه شركات التأمين على الحياة من الأوراق المالية يعد من الأصول الثابتة للشركة والأصل فيها عدم جواز اعادة تقديرها اذ الغرض من الزام الشركة بحيازتها هو الاستثمار والحصول على ايراد لمواجهة التزاماتها التأمينية . لا المضاربة وتحقيق الربح . واذ رأت الشركة اعادة تقديرها فان الفرق الناتج من اعادة التقدير زيادة أو نقصا لا يجوز تحميله لحساب الأرباح والخسائر لأن هذا الحساب لا يدخل فيه الا الفرق الناتج من البيع الفعلى وفقا لما تقضي به المادتان 38 و 39 من القانون رقم 15 لسنة 1939.(الطعن رقم 415 لسنة 31 ق جلسة 1968/3/20).

3- ناتج التعامل فى الاستثمار فىالأوراق المالية
4- إيرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون.
5 – أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية0
6 – أرباح صناديق التأمين الخاصة
7- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار.

المبحث الثالث

تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة الدخل المحمل بالضريبة، فلا يخضع للضريبة إلا الربح الصافي، إذ لا تفرض الضريبة التجارية على المال ذاته موضوع العملية التى يزاولها الممول ، وإنما تفرض على الأرباح التى يحققها نشاط الممول من استعمال وتشغيل لهذا المال سواء كان موجوداً بمصر و خارجها ، طالما أن الممول يحقق أرباحه ومن بينها ربحه فى هذه العملية من مباشرة نشاطه التجارى بصفة معتادة[663].

الأرباح المحققة: تخضع للضريبة الأرباح التي تحققها المنشأة فعلا خلال السنة الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار استقلال السنوات الضريبية0
1 – متي يعتبر الربح محققا:
تنص المادتان 89 ، 90من القانون علي أن تربط الضريبة علي الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول.
وللمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، ويكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار .
فالعبرة إذن بالأرباح التى حققها الممول سواء التى أثبتها إقرار الممول أو دلت عليها البيانات والمستندات المستخلصة من هذا الإقرار ، أو التى حصلت عليها المصلحة بأية صورة. ومن ثم تستبعد الأرباح الظنية أو المشكوك فيها التي لم تحققها المنشأة . لأن الضريبة لا تبنى على الاحتمال ، وإنما على دليل واضح

[663] . الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : الفتوى رقم 863 بتاريخ 1952/3/26.

على مباشرة النشاط [664].. و لايقتصر تحديد هذه الأرباح على ما تعبر عنه المستندات أو الأدلة التى يقدمها الممول لإثباتها ، بل للمصلحة أن تفرض الضريبة على كل ربح حققه الممول فعلاً ، ودل عليه الواقع ، حتى ولو خالف ظاهر مستندات الممول وأدلته ، طالما استطاعت المصلحة أن تثبت جوهر وحقيقة معاملات الممول وأرباحه بكافة طرق الإثبات ، ذلك لأنه من المستقر عليه قضاء [665] أن العبرة في شئون الضرائب هى بواقع الأمر ، لا بما يخلعه الأفراد على عقودهم من تسمية أو تكييف .وأن الواقعة المنشئة لهذة الضريبة هى تحقيق الممول أرباحا فعلية نتيجة العمليات التى يباشرها فى نهاية السنة الضريبية[666].ولكن ذلك لا يعني ضرورة أن تحصل المنشأة علي الإيراد في السنة التي تخضع أرباحها للضريبة، إذ يكفي في مجال الضريبة علي النشاط التجاري والصناعي أن يكون الربح مستحقا للمنشأة حتي يخضع للضريبة في سنة الاستحقاق، دون انتظار لأن تقبض المنشأة هذا الربح بالفعل، ويعرف ذلك بمبدأ الاستحقاق0

أرباح المنشآت الصغيرة

يكتنف تحديد الأرباح الحقيقية بعض الصعوبات ، وخاصة عندما لا يكون الممول ممسكاً لدفاتر وحسابات تحدد على نحو دقيق لهذه الأرباح ، ولذا فقد حرص القانون فى مادته رقم 78 على إلزام بعض الممولين بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية ، وخاصة الشخص الطبيعى الذى يتجاوز رأسماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه أو يتجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو يتجاوز صافى ربحه السنوى مبلغ عشرين ألف جنيه وفقاً لآخر ربط ضريبى ، بينما يلتزم الشخص الاعتبارى بإمساك هذه الدفاتر أياً كان حجم رأسماله أو رقم أعماله أو صافى ربحه السنوى.

---

[664] ولقد قضت محكمة النقض بأنه لا يكفى للقول باستحقاق الضريبة وجود كمية كهرباء مستهلكة ، طالما لم يقم دليل على أن استهلاكها تم خلال سنة النزاع ، إذ يمكن أن يكون ذلك قد تم خلال العام السابق على سنة النزاع . طعن رقم 170 لسنة 2007 اللجنة الأولى ، جلسة 2008/6/23.

[665] الطعن بالنقض رقم 42 لسنة 34 ق جلسة 1972/2/9.

[666] الطعن بالنقض رقم 2593 لسنة 58 ق جلسة 1997/2/27.

بيد أن بعض المنشآت قد يتعذر عليها إمساك هذه الدفاتر وخاصة المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر التى قد يكون فى إمساكها للدفاتر والسجلات تحميلها بأعباء مالية وإدارية تفوق طاقتها ، لذا قررت المادة 18 من القانون أن يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من وزير المالية ، وبما لايتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم 141 لسنة 2004 ، وذلك بما يتفق مع طبيعتها ، وييسر أسلوب معاملتها الضريبية . مما يعنى أن الربح المحقق لهذه النشاط قد يكون تقديرياً وفقاً لهذه الأسس بسبب طبيعة تلك المنشآت .

استقلال السنوات الضريبية:

تقدر الأرباح المستحقة للمنشأة والتي تتحدد علي أساسها الضريبة وفقا لما تسفر عنه نتيجة أعمال المنشأة كل سنة علي حدة، دون اعتداد بما حققته في السنوات السابقة.

ويعرف ذلك في الفقه والقضاء باستقلال السنوات الضريبية، والتي تجعل من كل سنة مالية للمنشأة وحدة قائمة بذاتها ومستقلة تماما عن السنوات المالية الأخري، بحيث لا يصح الأخذ بأرباح سنة ما أساسا أو حجة لتحديد أرباح سنة أخري ([667]).

وهذا هو التطبيق الصحيح لحكم المادة 89 من القانون التي تقضي بأن تربط الضريبة علي الأرباح الثابتة التي تحققها المنشأة بالفعل خلال سنة تقديم الإقرار أو السنة التي يجري ربطها، فلا تؤخذ أرباح سنة ما بالقياس علي أرباح سنة أخري، كما لا يجوز الاحتجاج بسلامة الدفاتر التي تمسكها المنشأة في سنة ما كدليل علي سلامتها في السنوات التالية ([668])، كما لا يكتسب الحكم النهائي في مسألة تقدير الأرباح وتحديد وعاء الضريبة لسنة مالية معينة حجية في السنوات

([667]) د0 السيد عبد المولي، ص 172 – ص 173. د0 عاطف صدقي و د0 محمد أحمد الرزاز، ص 263.

([668]) حكم مصر المختلطة، الجرف، الجزء الثالث، ص 423.

التالية، ولا يصح الاستناد إلي الاتفاق بين مصلحة الضرائب والممول علي تحديد أرباح سنة ما في تقدير أرباح سنة أخري ([669])

ومع ذلك فإن هذه القاعدة لا تطبق علي إطلاقها، بل أن هناك من الإستثناءات التي توجب الخروج علي هذه القاعدة:

استثناءات قاعدة استقلال السنوات الضريبية:

أ – الأحكام النهائية في بعض المسائل الضريبية التي تؤثر في أكثر من سنة ضريبية، ومن ذلك الحكم باعتبار ضريبة معينة من التكاليف واجبة الخصم مما يتعين خصم هذه الضريبة في السنوات التالية علي السنة التي صدر الحكم بشأنها، طالما ثبت أنه قد تحملتها المنشأة، ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعود إلي مناقشة مدي جواز خصم هذه الضريبة مرة تالية في السنوات اللاحقة بدعوي استقلال السنوات الضريبية، لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدي جانب الأرباح والتكاليف التي تتحقق علي مدار السنة بحيث لا تمتد إلي غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون استثناء ([670]) 0 كذلك يمتنع مناقشة الأحكام النهائية التي فصلت في مسائل الشكل القانوني للشركة، وصفة الشركاء فيها وتاريخ بدء النشاط، أو تاريخ التوقف أو التنازل الكلي أو الجزئي، عند فحص السنوات التالية علي هذه الأحكام، طالما تأكدت مصلحة الضرائب أنه لم يطرأ جديد يغير من أثر هذه الأحكام0

وينطبق ما تقدم علي قرارات لجان الطعن ([671])، التي تحوز قوة الأمر المقضي متي صارت نهائية غير قابلة للطعن فيها، إذا تضمنت هذه القرارات مباديء يمتد أثرها علي السنة التي تقررت بشأنها0

ب – الربط الحكمي: تنص بعض قوانين الضرائب علي اتخاذ أرباح سنة ما أساسا في تقدير أو ربط الضريبة لسنوات تالية، خروجا علي مبدأ استقلال السنوات الضريبية لاعتبارات يقدرها المشرع، ومن ثم تقدر أرباح

([669])حكم النقض في الطعن رقم 1039 لسنة 49 ق، جلسة 1983/12/6.

([670]) حكم النقض في الطعن رقم 466 لسنة 47 ق، جلسة 1979/1/20.

([671])حكم النقض في الطعن الصادر بجلسة 1973/12/19، وفي الطعن الصادر بجلسة 1983/6/27، مشار إليهما في د0 زكريا بيومي: المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 232، ص 233.

السنوات التالية وفقا للأساس الحكمي الذي يحدده المشرع دون اعتبار لحقيقة الأرباح أو الخسائر الناتجة في هذه السنوات0

وكان المشرع المصري قد أخذ بنظام الربط الحكمي لعدد من السنوات كأساس لتحديد الضريبة، ثم توقف عن ذلك منذ صدور قانون تحقيق العدالة الضريبية رقم 46 لسنة 1978.

جـ - تحديد أرباح العقود طويلة الأجل

تتميز بعض عقود المقاولات والإنشاءات بطبيعة خاصة ، حيث يمتد تنفيذ العقد لأكثر من سنة ضريبية ، ولا يمكن تحديد على وجه الدقة صافى الربح أو الخسارة التى أسفر عنها تنفيذ العقد إلا فى نهاية مدته ، أى بعد أن يكون قد مر على سريان العقد أكثر من سنة ، فى الوقت الذى يحصل فيه الممول من الجهة المتعاقد معها على مبالغ مالية فى صورة دفعات من المبلغ المستحق له (إيرادات) ، ويتكبد نفقات تتراوح نسبتها خلال سنوات العقد فتزيد عادة فى السنوات الأولى له ، وتقل فى السنوات الأخيرة . مما يتعذر تحديد ما يخص كل سنة أو فترة ضريبية من الربح الصافى أو الخسارة الصافية التى تتضح فى نهاية مدة العقد

د – ترحيل الخسائر:

تنص المادة 29 من القانون علي أنه: "إذا ختم حساب إحدي السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلي السنة التالية، فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلي السنة التالية وحتي السنة الخامسة ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلي حساب سنة أخري"0

ويسمح هذا النص للمنشآت التي كان صافي نتيجة أعمالها في نهاية السنة الضريبية خسارة أن تعوض هذه الخسارة من الأرباح التي تحققها في السنة أو السنوات التالية، وبحد أقصي خمس سنوات، ويعرف ذلك بمبدأ ترحيل الخسائر، وهو استثناء من تطبيق مبدأ استقلال السنوات الضريبية تقتضيه ضرورة إعانة المنشآت التي تكبدت خسارة في سنة ما علي أن تعوض هذه الخسارة من الأرباح التي تحققها في السنوات التالية قبل أن تؤدي الضريبة علي تلك الأرباح0

ولما كانت الدولة تستفيد بثمار نجاح المنشآت من خلال حصولها علي بعض الموارد المالية المرتبطة بهذا النجاح فإن من الطبيعي أن تسمح تشريعات الدولة للممول بتعويض الخسارة التي تعرضت لها منشأته من خلال ترحيل الخسارة إلي السنوات التي يحقق فيها ربحا، بحيث يكفل له ذلك قدرا من هذه الأرباح يعادل الخسارة التي حققتها المنشأة حفاظا علي رأس ماله ودفعا علي استمرارها في النشاط، وأنه إذا كانت حياة المنشأة تقسم إلي سنوات أو مدد مالية فلا ينفي ذلك أن هذه السنوات ليست إلا حلقات متصلة في سلسلة واحدة تؤثر نتائج بعضها في بعض وترتبط فيما بينها برباط وثيق([672])، يتطلب أن تتضافر جميعها في تعويض الخسائر التي تتحقق في بعض السنوات0

ويستفيد من هذا الاستثناء جميع الممولين، سواء من يمسكون دفاتر منتظمة أم من لا يمسكون هذه الدفاتر0

ونظرا لأن الضريبة علي دخل الأشخاص الطبعيين ذات طابع شخصي فلا يستفيد من ترحيل الخسارة إلا الممول الذي عاصر تحقيق الخسارة دون غيره من الممولين الذين يخلفونه، وبناء علي ذلك فلا يستحق ترحيل الخسارة إلا الممول الذي ربطت الضريبة باسمه تبعا لمبدا وحدة الممول، فإذا أغلق المنشأة الخاسرة أو تنازل عنها وزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا في منشأة أخري كان له أن يخصم من أرباحه في السنوات التالية ما يعادل الخسارة التي تحملها من خسائر المنشأة السابقة

وإذا تعددت مصادر إيرادات الشخص الطبيعى الخاضعة للضريبة فإنه عند تحقق خسارة فى إحدى هذه المصادر لا يتم إجراء الجمع الجبرى ([673]) إلا فى حدود صافى الدخل منها ، وإذا تبقى جزء من هذه الخسارة رحل للسنوات التالية .

المطلب الثاني

الإيرادات الإجمالية

([672]) د0 عاطف صدقي و د0 محمد أحمد الرزاز، ص 265

([673]) المادة 37 من اللائحة التنفيذية للقانون.

تعتبر الإيرادات[674] الهدف الذي تسعي المشروعات إلي تحقيقه، باعتباره الخطوة الأولي في تحقيق الربح، كما تحظي باهتمام التشريعات الضريبية التي تفرض الضريبة علي الإيراد أو الربح الذي تحققه المنشآت والمشروعات المختلفة، وتعمل هذه التشريعات علي بيان عناصر هذه الإيرادات وكيفية تحديدها0

وعلي الرغم من أن تعبير "الإيرادات" من الألفاظ التي يشيع استعمالها، بما قد يحمل علي الاعتقاد بأنها ذات معني محدد، إلا إن الواقع يدل علي خلاف ذلك، حيث يختلف الاقتصاديون ([675])، والمحاسبون ([676])، وعلماء المالية العامة علي تعريف هذه الإيرادات0

وقد استقر الفقه والقضاء علي أن الضريبة تسري علي الأرباح التي تتحقق من عمليات الاستغلال العادي أو أرباح المتاجرة، والعمليات أو الأرباح العارضة، والعمليات الرأسمالية، وذلك علي النحو التالي:
أولا: عمليات الاستغلال العادى:

ويقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة ممارسة نشاطها، أو التي تأتي مباشرة من قيام المنشأة بتحقيق هدفها الرئيسي من العمل0 وتمتاز هذه الإيرادات بأنها ذات طبيعة دورية ومتجددة ، أي يمكن أن تحصل عليها المنشأة بصفة دورية طالما لم تغير تشاطها أو هدفها من مزاولة النشاط، ويمكن أن

---

[674] يختلف مدلول اصطلاح الدخل عن مدلول اصطلاح الإيراد، إلا أن كلا منها يستعمل مرادفا للأخر في الدراسات الضريبية، انظر:د0 عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، 1974،ص 242 ونحن نفضل استخدام اصطلاح الإيرادات حيث أنها تعبر عن كل ما تحصل عليه المنشأة نتيجة عملياتها بينما يعبر اصطلاح الدخل عما حصل عليه الممول فعلا من هذه الإيرادات، وذلك بعد استبعاد النفقات وغيرها مما أدته المنشأة0

([675]) يعتبر الاقتصاديون إيرادا كل مبلغ يحصل عليه المشروع نتيجة لبيع كمية معينة من الوحدات المنتجة للسلعة، ويعرف ذلك بالإيراد المتوسط والإيراد الحدي، راجع: د0 السيد عبد المولي: أصول الاقتصاد، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص 476، ص 477 .

([676]) يعرف المحاسبون الإيرادات بأنها "الزيادة التي تحدث في أصول المشروع نتيجة لإنتاج السلع والخدمات وبيعها" انظر: د0 حلمي نمر: بحوث في نظرية المحاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1973، ص 55.

تتجدد في كل فترة مالية ومن ثم فهي تتوافق مع النظرية الأولي لتعريف الإيرادات، وتدخل ضمن المفهوم الواسع لمعني الإيراد وفقا للنظرية الثانية0 ويمكن معرفة ما يمثل إيراد المنشأة الرئيسي أو الجاري للمنشأة وذلك بالنظر إلي طبيعة نشاطها أو الهدف من هذا النشاط0

وتتحدد الأرباح الإجمالية الناتجة عن الاستغلال العادي تبعا لنوع المنشاة[1]، فإذا كانت المنشأة صناعية فإن الربح الإجمالي يتحدد بالفرق بين قيمة المبيعات خلال السنة مضافا إليها قيمة المخزون في آخر السنة، وبين قيمة المشتروات أثناء السنة مضافا إليها قيمة المخزون في نهاية السنة، وفق ما يعبر عنه حساب التشغيل والمتاجرة*Trading manufacturing account*

أما إذا كانت المنشأة تجارية فإن ربحها الإجمالي يتحدد بالفرق بين مجموع قيمة المبيعات أثناء السنة مضافا إليها قيمة البضائع المتبقية لديها في نهاية العام، وبين قيمة المشتروات أثناء العام مضافا إليها قيمة البضائع التي كانت لدي المنشأة في بداية العام، وفقا لما يعبر عنه حساب المتاجرة *Trading account*

وإذا كانت المنشأة من منشآت الخدمات كالبنوك، وشركات التأمين، فإن الربح الإجمالي يتحدد بالفرق بين مجموع المبالغ التي تحصلها المنشأة ومجموع المصروفات التي تنفقها للحصول علي هذه الإيرادات، وفقا لما يعبر عنه حساب الإيراد *0Revenue account*

ثانيا: العمليات العارضة أو الفرعية

ويقصد بها تلك الإيرادات التي يمكن أن تحققها المنشآت بمناسبة مزاولتها النشاط في الدولة، وإن كانت لا تدخل في صميم نشاط المنشأة الأصلي أو غرضها الرئيسي، ولكنها ترتبط بهذا النشاط ولو بصورة غير مباشرة لذلك تعرف أحيانا بالإيرادات الفرعية لأنهابمثابة فرعا من فروع الإيرادات التي

---

[1] د0 السيد عبد المولي: ص 179، د0 محمود رياض عطية، ص 460، ص 461، د0 عاطف صدقي، د0 محمد أحمد الرزاز، ص 272 – ص 273.

تحققها المنشأة، وأحيانا تعرف بالإيرادات العارضة لأنها لا تتحقق بصورة دائمة0
ومن أمثلة هذه الإيرادات: ما ينتج عن استثمار المنشأة لبعض أموالها في صورة عوائد السندات أو إيجار لأراضيها الزراعية أو عقاراتها المبنية، أو ما تحصل عليه المنشأة من تعويضات الأضرار التي ألحقها الغير بها، أو تحصيل ديون للمنشأة كانت معدومة، أو عمولات الوساطة المتصلة بمباشرة المنشأة أو غير المتصلة بمباشرة المهمنة، أو الخصم المكتسب الذي تحصل عليه المنشأة بموجب اتفاقات أو تعهدات مع الغير علي خصم مبلغ من الحساب يعادل مبلغا من المال عند الوفاء بالدين في مدة معينة أو وصول التعامل معهم رقما معينا0
ثالثا: الأرباح الرأسمالية

يحدث أن تقوم المنشأة بالتصرف في أصولها الرأسمالية، ونعني بها الأصول التي تقتنيها المنشأة بغرض استعمالها في الإنتاج لتحقيق الربح ويتم هذا بالتصرف إما بالبيع أو بأي طريق آخر في مقابل الحصول علي إيرادات معينة0
ويتحدد الربح الرأسمالي بالفرق بين القيمة التي تحصل عليها المنشأة نظير التصرف في هذا الأصل، وبين قيمة تكلفته الصافية(بعد خصم الاستهلاكات السابق تقريرها له)0
ويتحقق الربح الرأسمالي من التصرف في أي أصل من أصول المنشأة سواء كان أصلا ماديا ثابتا كالعدد والآلات، أو أصلا ماديا غير ثابت كالأوراق المالية، أو أصلا معنويا كحق الشهرة أو استغلال العلامة التجارية، وسواء تم التصرف في هذا الأصل بإرادة المنشأة بالبيع مثلا، أو عندما تنزع ملكية هذا الأصل جبرا عنها أو تهلك ثم تحصل علي تعويض يزيد عن القيمة الدفترية للأصل0 ويقتصر ذلك علي الأرباح المتولدة من بيع الأصول الرأسمالية المستغلة في المشروعات التجارية والصنماعية، ومن ثم فإن الربح الناتج من

بيع الأراضي المستغلة في نشاط المحاصيل البستانية أو التنازل عنها للغير لا يعد ربحا رأسماليا لأنه يتعلق بنشاط زراعي بحت[1].

ولا تعفى الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة حتى ولو ثبت أن المنشأة قد استعاضت عن الأصل الذى تصرفت فيه باصل أخر ذى كفاية إنتاجية أكبر ، فان ذلك انما يكون استعمالا للربح بعد تحققه فعلا وخضوعه للضريبة [677]. ما لم يقرر القانون إعفاء هذه الحالة بنص خاص.ولا يهم أن يتحقق الربح الرأسمالي أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها0

ولكن لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية غير المحققة فعلا، إذا كانت مجرد قيود دفترية ناتجة من عملية إعادة التقييم، أما إذا أعادت المنشأة تقييم أصولها عند انفصال شريك عنها، أو انضمام شريك جديد إليها، وترتب علي إعادة التقييم زيادة في قيمة الأصول اعتبرت تلك الزيادة ربحا رأسماليا يخضع للضريبة[2]، لأنها نتيجة تصرف فعلي0

المطلب الثالث

النفقات التي تخصم من الإيراد الإجمالي

مفهوم النفقات وشروطها:

يختلف مفهوم النفقات ([678]) في علم الاقتصاد ([679])عنه في علم المحاسبة[680] عما هو عليه في التشريع الضريبي، حيث تفضل معظم التشريعات

---

(1) نفس هذا المعني: فتوي مجلس الدولة، إدارة الفتوي لوزارة المالية، بتاريخ 1988/9/17، وقد وافقت عليها مصلحة الضرائب وأصدرت بشأنها التعليمات التفسيرية رقم (1) للمادة 17 بتاريخ 1989/2/5.

677 الطعن رقم 416 لسنة 24 ق جلسة 1959/2/12.

(2) كذلك إذا ترتب علي إعادة التقييم في هذه الحالة نقص في قيمة الأصول اعتبر النقص خسارة تخصم من الأرباح، راجع حكم النقض في الطعن رقم 16 لسنة 24 ق جلسة 12 مارس 1959، السنة العاشرة، ص 157، ود0 محمود رياض عطية، ص 466.

(678) يعبر اصطلاح النفقات في علم المحاسبة عن كافة ما تتحمله المنشأة من أعباء، أما التكلفة فهي اصطلاح مخصوص ومحدد يرتبك بأصل معين، ولذلك تعتبر كل تكلفة نفقة والعكس ليس صحيحا0

الضريبية عدم تحديد معين لهذه النفقات خشية أن يقيد التشريع نفسه بتعريف خاص، ثم يتبين أنه قاصر عن شمول كافة العناصر التي يحق للمنشأة خصمها قبل الوصول إلي صافي الدخل الخاضع للضريبة، وتقوم هذه التشريعات بذكر أمثلة من هذه النفقات التي يجوز خصمها، مما ترك المجال فسيحا أمام الفقه والقضاء في وضع نظرية التكاليف0

وقد أثمر هذا المسلك عن ظهور اتجاهين متباينين:

الأول: يضيق من معني النفقات التي يمكن خصمها بحيث تشمل فقط كل نفقة توجه مباشرة وخصيصا للحصول علي الدخل أو المحافظة عليه وتعهد مصدره بالصيانة0

والثاني: يوسع من معني النفقات بحيث تتضمن الأعباء الحقيقية التي تتحملها المنشأة بصفة مباشرة في سبيل الحصول علي الإيرادات أو تنميتها أو في سبيل المحافظة علي كيان المنشأة وأموالها، حتي ولو لم يتوافر الارتباط المباشر بالحصول علي الدخل أو المحافظة عليه، أي أنها تشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة ونشاطها وتنفق في سبيل مصلحتها العامة0

ويتم التفرقة، عادة، بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، فالنفقات الإيرادية هي كل ما ينفق في سبيل القيام بأعمال المنشأة، وفي سبيل الاحتفاظ بالكفاية الإنتاجية للأصول الثابتة التي تستخدم في إنتاج الإيرادات دون أن تزيد في قيمتها، أي أن هذه النفقات تكون ضرورية لاحتفاظ المنشأة بقدرتها علي

([679]) ينظر الاقتصاديون إلي التكلفة علي أنها التضحية مقابل عائد، ومن ثم يؤدي الاختلاف في تعريف التضحية إلي تعدد مفاهيم النفقات ما بين النفقات الحقيقية أو النقدية، (د0 أحمد جامع: النظرية الاقتصادية، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص 495)

([680]) ويري المحاسبون أن التكلفة تعبر عن التضحية، ولكنه يتفقون علي أن هذه التكلفة تشمل فقط التضحية النقدية، ويهتمون بالمبالغ التي دفعت أو التي يدفعها المشروع في المستقبل للحصول علي السلع أو الخدمات، ومن ثم فقد حاولوا تحديد عناصر هذه التضحية للتفرقة بين النفقات والمصروفات من جهة، وبين الخسائر الأخري من جهة أخري0 انظر: د0 محمد عادل الهامي: محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، القاهرة، 1972، ص 42 – ص 46. د0 عمر السيد حسنين: مرجع سابق ذكره، ص 174 – ص 175

اكتساب الأرباح، وتعتبر هذه النفقات عبئا يتحمل به الإيراد خلال ذات السنة التي يستحق فيها0

ويشترط لخصم هذه النفقات أن لا يترتب علي إنفاقها زيادة في أصول المنشأة أو نقص في التزاماتها، ومن ثم لا يجوز خصم النفقات التي تكون في سبيل زيادة قيمة البضاعة نتيجة زيادة كمياتها من المشتروات أو النفقات التي تدفعها المنشأة وفاء لدين من خصومها أو سداد لرأسمالها أو استهلاكها لسنداتها0

أما النفقات الرأسمالية فهي تلك المبالغ التي تنفق في سبيل الحصول علي الأصول التي يكون لها صفة الدوام نسبيا، أو لغرض الاستزادة من القوة الإنتاجية، ويكون الغرض منها إنشائيا أو تحسين حالة المنشأة، أي أن هذه المبالغ تدفع نظير الحصول علي خدمات ومنافع للمنشأة تساعد علي الإنتاج وتبقي لفترات مالية طويلة تتمثل في الأصول الثابتة سواء كانت مادية أو معنوية، يمكن استهلاكها أو لا تقبل الاستهلاك، ومن ثم يتم خصم ما يقابل المستنفذ من هذه الأصول خلال السنة المالية بإحدي طرق الاستهلاك المتعارف عليها0

وفي جميع الحالات اشترطت المادة 22 من القانون لخصم النفقات من وعاء الضريبة:

1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة النشاط. ومن ثم يتعين التفرقة بين تكاليف الربح واستعماله، حيث لا يجوز خصم النفقات أو الأعباء الشخصية للممول والتي لا ترتبط بنشاط المنشأة.

2- أن تكون النفقة حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات . أي أن تكون المنشأة قد أنفقت فعلا مبالغ معينة خلال فترة زمنية محددة، فلا يسمح بخصم النفقات الافتراضية، وإن كان يكفي أن تكون هذه النفقات مؤكدة وثابتة، وتحملت المنشأة بعبئها فعلا، بصرف النظر عما إذا كانت المنشأة قد دفعتها في ذات السنة أو في سنة سابقة أو لاحقة، حيث يكفي مجرد استحقاق النفقة في تاريخ معين0

ويتعين لتقدير هذه النفقات أن يكون التقدير فعليا وخصما من إيرادات الممول ، دون التقيد بنسبة معينة من هذه الإيرادات كحد أقصى لما يتم خصمه وسواء أكانت حساباته منتظمة أو لم تكن كذلك [681].

ويمكن قبول خصم التكاليف ولو كانت غير مؤيدة بمستندات، طالما ثبت أن المنشأة قد تكبدتها، أو أن العرف قد جري علي خصمها، وما دامت في الحدود المعقولة التي تتفق وحالة المنشأة0وهى التكاليف والمصروفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها : مصروفات الانتقالات الداخلية ، ومصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة ، ومصروفات النظافة ، والدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة ، ومصروفات الصيانة العادية ، ومصروفات الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط [682]. وقد اشترطت اللائحة التنفيذية ([683]) لخصم هذه التكاليف أو المصروفات ، بما فى ذلك الإكراميات ، أن لا تزيد على 7% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

ولم يشترط المشرع في التكاليف واجبة الخصم أن تكون مشروعة، لأنه ما دامت تسري الضريبة علي الربح ولو كان غير مشروع، فمن الضروري أن نسلم بخصم التكاليف غير المشروعة، ومن أمثلتها ما تدفعه المنشأة من عمولة

---

[681] الطعن رقم 2062 لسنة 56 ق جلسة1993/5/7.

[682] ذهبت مصلحة الضرائب إلى أنه تعتبر من التكاليف الجائزة الخصم من الأرباح ما جرى العرف على صرفه من إكراميات وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح بشرط أن يثبت جدية صرفها وألا تتجاوز قيمتها 2% من رقم الأعمال . وتعتبر من التكاليف كذلك الهدايا الممنوحة على سبيل الإعلان عن المنشأة والتى لاتعتبر من قبيل التصرف فى الربح . (راجع التعليمات التفسيرية رقم 14، بدران، ص 187.

([683]) المادة 28 من اللائحة التنفيذية للقانون. وكانت محكمة النقض قد قضت بأن " الإكراميات لتى ينفقها الممول لتسهيل أعماله وتوسيع دائرة نشاطه و تتصل اتصالا وثيقا بمباشرة مهنته ، تعتبر من تكاليف المنشأة ويجب خصمها ضمن المصروفات وفقا للمادة 39 من القانون رقم 14 لسنة 1939 ما دامت غير مبالغ فيها ، الطعن رقم 431 لسنة 21 ق ، 1953/12/2.

مستترة جري عليها العرف في مثل نشاط هذه المنشأة (كالإكراميات) دون حاجة إلي البحث في مدي منافاة ذلك للنظام العام أو مدي مشروعيتها[1]0

ومع ذلك فقد ميزت المادتان 23 و24 من القانون بين نوعين من النفقات المرتبطة بأعمال غير مشروعة ، فسمحت بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية ، مثل تحمله بغرامات تأخير وفوائد وتعويضات نتيجة عدم وفائه بالعقود المرتبطة بالنشاط والمبرمة بينه وبين العملاء أو الغير ، ولم تسمح بخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب احد تابعيه جناية أو جنحة عمدية ، فلا يسمح إذن بخصم ما يقضى على الممول أو تابعه من غرامات نتيجة مخالفة قوانين التراخيص والتسعير والمرور ولو كانت مرتبطة بمزاولة النشاط وهذا التمييز فى رأينا ليس له ما يبرره فكلا النوعين من النفقات تكبده الممول نتيجة مزاولته النشاط وتوليد الدخل الخاضع للضريبة ، وعلى الرغم من أن مخالفة مسئولية الممول لالتزاماته العقدية قد تكون مخالفة عمدية وأشد وطأة من ارتكابه الجنحة أو الجناية ، وذلك عندما يتأخر الممول عمداً أو يهمل فى تنفيذ عقد مقاولة بمبالغ ضخمة ، ومع ذلك يسمح المشرع بخصم الغرامات والتعويضات الناتجة عن هذا الإهمال ، فى الوقت الذى لايسمح للممول بخصم غرامة مالية محدودة نتيجة قيادته السيارة متجاوزاً السرعة المقررة ، أو إدارته النشاط دون أن يجدد الترخيص فى الميعاد.

وكان الأولى أن يسمح المشرع بخصم كافة التكاليف الناتجة عن مزاولة الممول للنشاط طالما يجيز القانون أنيخضع الربح غير المشروع للضريبة عملاً بقاعدة الغرم بالغنم.

والأصل فى التكاليف أنها تخصم من إجمالى الإيرادات لا من صافيها ما لم ينص القانون على غير ذلك [684].

---

[1] د0 محمود رياض عطية، ص 477 – ص 478، وحكم استئناف الإسكندرية المختلطة في 1949/6/20، الجرف، جزء رقم 4، ص 231، وحكم النقض في الطعن الصادر في 1953/12/2، مشار إليه في المرجع السابق، هامش 1، ص 478.

ويطبق مبدأ الاستحقاق علي التكاليف واجبة الخصم، كما يطبق علي الربح، ومن ثم لا يشترط لخصم التكلفة أن تدفعها المنشأة فعلا، وإنما يكفي لخصمها أن تكون مستحقة علي المنشأة ولو التزمت بأدائها في تاريخ أو سنة تالية0كما لا يشترط لخصم التكاليف أن يكون الربح الذي ترتبت النفقة عليه قد خضع فعلا للضريبة، بل يكفي أن تكون النفقة قد تكبدها الممول بسبب إنتاج ربح مما يخضع للضريبة المراد تحديد وعائها لو كان قد تحقق[1]0

المطلب الرابع

بعض صور النفقات واجبة الخصم

رغم أن لفظ "النفقات" يمكن أن يتسع لأنواع أو صور عدة لا يمكن حصرها، ويقع علي الإدارة الضريبية الالتزام بخصمها، وفقا لطبيعتها، طالما توافرت فيها الشروط المعتبرة قانونا، بغض النظر عما إذا كان القانون الضريبي قد نص صراحة علي خصمها أم لم ينص علي ذلك، فإن العديد من التشريعات الضريبية تحرص علي ذكر بعض أنواع من هذه النفقات، علي سبيل المثال، وتقرر أنها واجبة الخصم، إما لمنع التنازع بشأنها بين الممول أو الإدارة الضريبية كالمخصصات، أو لأنها لا تعتبر نفقة وفقا للقواعد العامة كالتبرعات ولكن يري المشرع خصمها لاعتبارات معينة يقدرها0

ويبدو هذا الاتجاه واضحا في نص المادة 27 من قانون الضرائب علي الدخل في مصر والذي تضمن القاعدة العامة بأن "يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة علي أساس نتيجة العمليات علي اختلاف أنواعها طبقا لأحكام هذا القانون، وذلك بعد خصم جميع التكاليف"، ثم أوردت هذه المادة أمثلة مما يمكن خصمه كنفقات علي وجه خاص، وعلي سبيل المثال، وليس الحصر0

---

[684] طعن رقم 5514 لسنة 66 ق جلسة 2003/6/10.

[1] د0 السيد عبد المولي، ص 192.

وقد بين القانون ما يجب خصمه على سبيل المثال [685]، تاركاً المجال مفتوحا لخصم أية تكاليف أخري إذا ما توافرت شروطها، ولم تكن من التكاليف التى نص على عدم السماح بخصمها على سبيل الحصر .

ولذلك فإننا نقسم هذا المطلب إلي فرعين :-

الفرع الأول: التكاليف الواردة صراحة في القانون0

الفرع الثانى : التكاليف الأخري التي يمكن خصمها0

المطلب الأول

التكاليف الواردة صراحة في القانون

أشارت المادة 23 من القانون إلي صور معينة من التكاليف يجب خصمها وتسرى على كل من الممول الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى بحسب الأحوال،وهى :-

أولاً :عوائد القروض

[685] قضت محكمة النقض بأنه تعد من التكاليف جميع المبالغ التي أنفقت للحصول على الإيراد الخاضع للضريبة ويلزم أن تكون هذه التكاليف مؤكدة وحقيقية وان تكون مرتبطة بنشاط المنشأة التجاري والصناعي وان تكون من قبيل المصروفات الرأسماليةالتكاليف وان كانت لم ترد على سبيل الحصر بالمادة 114 من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 وإنما وردت على سبيل المثال ومن ثم فان من التكاليف واجبة الخصم العمولات التي تدفعها شركات الأموال لأشخاص أو منشآت قائمة بالخارج وليس لها من يمثلها بمصر يخضع لأوامرها ولا تقوم بمصر بنشاط تجارى أو عمليات تتسم بصفة الاعتياد". طعن رقم 1177 لسنة 69ق جلسة 2000/10/2. كما قضت بأنه:"وإذ كانت التكاليف لم ترد على سبيل الحصر بالمادة–114 ق 157 لسنة 1981–فإن ما تدفعه الشركة لأشخاص طبيعيين بغرض تسويق انتاجها فى الخارج تعد من التكاليف واجبة الخصم قبل تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة ". الطعن رقم 1474 لسنة 72 ق جلسة 2003/6/23 ، موسوعة عادل أمين، ص 542.

قد تمر المنشآت، عموما، بظروف مالية طارئة تضطرها إلي الاقتراض من الغير لقاء فائدة محددة، أو قد تجد إدارتها المسئولة أن أمامها فرصة أخري للاستثمار، ولكنها في حاجة إلي أموال جديدة فتلجأ إلي الاقتراض من الغير نظير دفع فوائد عن هذا القرض0

وقد تباينت مواقف التشريعات الضريبية في بيان حكم فوائد القروض، ومدي اعتبارها تكلفة يجب خصمها من الدخل الإجمالي لهذه المنشآت0

ورغم أن قانون الضرائب الملغى لم ينص صراحة علي اعتبار هذه الفوائد من التكاليف التي يجب خصمها طبقا لنص المادة (27) منه إلا أنه قد استقر الرأي[1]، علي جواز خصم فوائد القروض التي تتحملها المنشأة من بين التكاليف التي يحمل بها حساب الأرباح والخسائر إذا توافرت شروطها. ثم جاء القانون الجديد ونص صراحة فى المادة 1/23 منه على خصم عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أياً كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .

ومن ثم يشترط لخصم عوائد القروض من بين التكاليف التي يحمل بها حساب الأرباح والخسائر[686] ما يلي:

1-أن تكون هذه القروض مستخدمة فى النشاط.

---

[1] توافق مصلحة الضرائب علي خصم هذه الفوائد من التكاليف بشروط، وقد أصدرت تعليماتها التفسيرية رقم (1) للقانون رقم 14 لسنة 1939، والتي لا يزال معمول بها حتي الآن، كما تؤيد أحكام القضاء هذا النظر0 يراجع علي سبيل المثال: الجرف: الجزء السابع، مبدأ 1027، ص 202.

[686] ذهبت محكمة النقض إلى أنه "حتى تعتبر الفوائد التى تدفعها المنشأه عن المبالغ التى تقترضها من التكاليف الواجب خصمها من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية يجب أن يكون القرض حقيقياً وأن يكون لغرض يدخل في أعمال المنشأة وأن تستحق الفوائد عنه فعلاً في سنة المحاسبة". الطعن رقم 756 لسنة 55 ق جلسة 1991/12/3.وأكدت ذلك بحكم آخر جاء فيه : " أنه يدخل فى نطاق التكاليف الواجب خصمها من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الفوائد التى تدفعها المنشأة عن المبالغ التى تعترضها بشرط أن يكون القرض حقيقياً وبهدف إدارة المشروع والمحافظة على قوته الإنتاجية . الطعن رقم 2058 ، للسنة القضائية 55 ، بجلسة 1990/11/12 0

2-أن يكون القرض حقيقيا0
3- أن تكون عوائد القروض قد دفعها الممول0
4-أن يكون الخصم فى الحدود المقررة قانوناً.
5-أن تكون القروض مستخدمة فى النشاط :
6-يجب أن يتعلق هذا القرض بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة، سواء أنتج هذا النشاط إيرادا أم لم ينتج، أو بعبارة أخري يشترط لخصم عوائد القروض أن لا تتصل هذه القروض بشخص الممول، كأن تكون قروضا لمنفعته الشخصية دون أن ترتبط بنشاط المنشأة، حيث تعتبر هذه القروض في هذه الحالة من النفقات الشخصية للممول التي تدخل في مفهوم استعمال الدخل، ولا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم0
ثانيا: الإهلاكات:

تستعين المنشأة علي مزاولة نشاطها بأصول ثابتة، تستخدمها في الإنتاج أو تحقيق الدخل ويؤدي ذلك إلي تناقص وحدات هذه الأصول أو تآكلها أو انتهاء عمرها الإنتاجي بمضي المدة أو لتلفها أو لكثرة استعمالها، مما يعرض هذه المنشآت إلي خطر التوقف عن مزاولة النشاط وتبديد رأس مالها إن لم تتمكن من مواجهة ذلك الخطر، والتحرز له، باستبقاء جزء من دخلها السنوي المحقق لتعويض ما قد تفقده المنشأة من هذه الأصول واستبدالها تباعا، ضمانا لاستمرار عملها بكفاءة واقتدار.
ويتم ذلك عن طريق تحميل حساب الأرباح والخسائر، في كل سنة، بمقدار النقص الذى يطرأ علـي هذه الأصول بما يعرف بالاستهلاك0
وعلي هذا فإنه يمكن تعريف الإهلاك ([687])، بأنه "النقض الذي يطرأ علي الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج، أو لانقضاء مدتها أو لأي سبب آخر" ([688])0

([687]) تتعدد تعريفات الاستهلاك، ومنها: " النقص التدريجي الذي يصيب الأصول الثابتة أو قيمتها نتيجة لواحد أو أكثر من عوامل الاستهلاك المختلفة 000"0 أو أنه "الانخفاض التدريجي في قيمة الشيء أو الأصل نتيجة الاستعمال بحيث يظهر ذلك في الدفاتر بأقل من تكلفته"0

وتسمح التشريعات الضريبية، للمنشآت بأن تحصل سنويا علي مقدار معين من المال يتم استبعاده من الدخل الخاضع للضريبة، لتحتفظ به مدة العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الأصول، بحيث يمكنها ذلك من استبدال الأصول عند نهاية حياتها الإنتاجية بأصول أخري منتجة، وتعرف هذه المبالغ السنوية بقسط الاستهلاك[689]0

شروط الإستهلاك:

ويشترط لجواز خصم المبالغ المحددة لهذه الإهلاكات:

(أ) أن تكون الأصول المراد استهلاكها مرتبطة بالمنشأة ونشاطها: حيث لا يكفي أن يكون الأصل مملوكا للمنشأة، بل يجب أن يكون كذلك معدا للإنتاج لا أن يكون من الأصول التي تقتنيها المنشأة بغرض إعادة بيعها، أو لاستعمال ملاك المنشأة لها استعمالا شخصيا0

ب - أن تكون هذه الإهلاكات حقيقية: بمعني أن يطرأ علي الأصول نقص حقيقي في قيمتها ، لذا يجب أن يراعي عند حساب قسط الإستهلاك ثمن تكلفة الأصل (قيمة شرائه مضافا إليها نفقاته الأخري) وعمر الأصل، أو مدته الإنتاجية، وما يتبقي منه من نفقات أو عوادم في نهاية هذه المدة0

أو هو "النقص التدريجي الذي يظهر علي الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج أو انقضاء الزمن أو التقادم"0 راجع تفصيلا: د0 خيرت ضيف: الاستهلاك المالي والصناعي، دار المعارف، 1952، ص 144

([688]) فد يؤدي ظهور اختراعات حديثة إلي أن يكون استعمال المنشأة للأصل غير اقتصادي، ولكن التشريع المصري لا يسمح باستهلاك الأصول لهذا السبب.

([689]) يلاحظ أن التشريعات الأجنبية تميز بين اصطلاح الإهلاك Depreciation والذي يعبر عن النقص الذي يطرأ علي الأصول التي لا تفني فناء تاما في نهاية عمرها الإنتاجي وإنما يبقي لها قيمة مادية أو خردة كالآلات، وبين اصطلاح الاستهلاك Amortization الذي يعبر عن المبالغ التي تستردها المنشأة سنويا مقابل استرداد نفقات الأصول التي لا يبقي لها قيمة مادية في نهاية العمر الإنتاجي لها والتي تعرف بالأصول غير الملموسة كحق الشهرة 000 الخ مع أنه لا توجد طرق خاصة لتحديد قسط الاستهلاك لكليهما0

Research institute: Master Federal TAX Manual, N.Y. 1983, P. 184

طريقة الإهلاك الجديدة

استن قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 طريقة خاصة لإهلاك الأصول ، نصت عليها المواد أرقام 25، 26، 27 منه ، تخالف إلى حد كبير ما جرى عليه العمل بالنسبة للإهلاك وفقاً للقوانين السابقة عليه .

ووفقاً للمادة رقم 25 من القانون الجديد فإن كلاً من الممول – وكذلك مصلحة الضرائب العامة – مجبر على اتباع الطريقة التى حددها المشرع للإهلاك ، ولا مجال للاختيار بينها وبين الطرق المتعددة التى يعترف بها علم المحاسبة [690].

يدل على ذلك ما ورد بصدر هذه المادة بأنه " يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو التالى ...".

وقد ميزت هذه المادة عند حساب الإهلاك بين طائفتين من الأصول :

الطائفة الأولى : أصول مادية ومعنوية يتم إهلاكها وفقاً لنظام القسط الثابت ، وقد قسمت فيما بينها إلى قسمين تبعاً لنسبة الإهلاك التى حددها المشرع لكل منهما :

القسم الأول : أصول مادية يتم إهلاكها بنسبة 5% سنوياً من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة البناء ، وذلك بالنسبة للأصول المادية الآتية : المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات.

---

[690] وذلك بخلاف ما نصت عليه القوانين الضريبية السابقة التى كانت تعتبر خصم مقابل الاستهلاكات حق للممول وحده ، وبذلك قضت محكمة النقض بأن " مؤدى نص المادة 39 من القانون رقم 14 لسنة 1939 فيما يتعلق بالاستهلاكات التى تخصم من مجموع الأرباح أن الاستهلاك فرض لمصلحة الممول فهو حق له ليس واجبا عليه إجراؤه لأن الاستهلاك تكليف على مجموع الأرباح يخصم منها إذا رغب الممول فيقل تبعا لذلك الوعاء الذى تفرض عليه الضريبة ، فإذا رأى الممول عدم إجراء الاستهلاك بسبب ارتفاع قيمة الأصل المقابل له أو لسبب آخر فإن القانون لا يلزمه باجرائه . و إن من شأن إجراء الاستهلاك في حالة ارتفاع قيمة الأصل عن القيمة الدفترية تكوين احتياطى وهمى لا يقابل نقصا حقيقيا في قيمة ذلك الأصل . و إذ كان الاستهلاك قد أجيز للممول إجراؤه لمصلحته فقد عنى المشرع بوضع قيود تحد من المغالاة فيه أو الادعاء بحصوله على غير الحقيقة فنص على أن تكون الاستهلاكات حقيقيه و أن تكون قد حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف و لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل". طعن رقم 257 لسنة 23 ق جلسة 1957/12/5.

القسم الثانى : الأصول المعنوية ، وهذه يتم إهلاكها بنسبة 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين او تجديد أى منها ، بشرط أن تكون هذه الأصول قد اشترتها المنشأة ، بما فى ذلك شهرة النشاط .أما الأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم([691]) إهلاكها بذات الطريقة ، مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ويقصد بالأصول المعنوية الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للاستخدام فى الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير ، كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال [692].

([691]) المادة 33 من اللائحة التنفيذية للقانون.

[692] كانت المصلحة ترى أن شهرة المحل – كما يحددها العرف التجارى– ومن الأصول التى لا تتناقص قيمتها بمضى الوقت والاستعمال كما هو الحال فى غيرها من الأصول التى لاتتناقص قيمتها بمضى الوقت والاستعمال كما هو الحال فى غيرها من الأصول ، وإنما هى عرضة فقط للتقلبات طبقاً لظروف كل منشأة ، فقيمتها تزداد مع الزمن وإن انخفض فلا يكون مرد ذلك إلى طول استعمالها ، ولذا رأت المصلحة أن الشهرة لا تعتبر من العناصر القابلة للاستهلاك طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها ، وإن كان قد يحدث أن يدرج فى الشهرة بعض العناصر التى تقبل الاستهلاك بطبيعتها ، كبراءات الاختراع ، فلا يجوز إجراء أى استهلاك عنها قبل انقضاء الحق فى استغلالها ودخولها فى نطاق الملكية العامة وتناقص ربح المنشاة تبعاً لقيام المنشآت الأخرى بمشاركتها فى استغلال تلك البراءات (بهذا المعنى استئناف الأسكندرية رقم 144 لسنة 17 ق جلسة 1966/12/11) . تعليمات تفسيرية رقم 27 بتاريخ 1962/8/28.

ثم عادت المصلحة ورأت أنه: لما كانت شهرة المحل هى مجموعة العناصر التى تعمل على خفض التكاليف أو تحقق أرباح تفوق الأرباح العادية للمنشأة – وحقوق الاختراع والعلامات التجارية والحق فى إيجار المحل وسوق البضاعة من بين ما تشمله العناصر المكونة لشهرة المحل – وقد تحصل عليها المنشأة بطريق الشراء ، وهى بهذه المثابة تشكل جزءً من أصول المنشأة وتحتمل النقصان أو الانقضاء ، ومن ثم فتكون قابلة للاستهلاك فى هذا النطاق وفقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة 39 ق 14 لسنة 1939 . وإذا كان الأمر كذلك فإن شهرة المحل تعتبر من العناصر القابلة للاستهلاك ، وذلك فى حالة دفع ثمن لها (بهذا المعنى حكم النقض رقم 17 لسنة 32 ق بناريخ 1968/11/13) ، تعليمات تفسيرية رقم 27 بتاريخ 1969/4/23. وقد نص هذا الحكم على أن :"شهرة المحل هى مجموعة العناصر التى تعمل على خفض التكاليف أو أرباح تفوق الأرباح

أما الطائفة الثانية من الأصول ، فإنه يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك وفق النسب التى حددها القانون لكل منها ، والتى تقسم بدورها إلى قسمين :

القسم الأول : أصول تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، مثل الحاسبات الآلية وأصول نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات . وهذه الأصول يتم إهلاكها بنسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة .

القسم الثانى : أصول النشاط الأخرى التى لم ترد فى أى من الأنواع السابقة ، ويتم إهلاكها بنسبة 25% سنوياً من أساس الإهلاك . ولا يدخل فى هذه الأصول الأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى التى لاتقبل بطبيعتها الاستهلاك ، حيث لا يتقرر لهذه الأصول أى نسب إهلاك وفقاً لطريقة القسط الثابت ، أو نظام أساس الإهلاك.

ويختلف نظام القسط الثابت عن نظام أساس الإهلاك ، حيث يتم تقسيم قيمة الأصل على عدد معين من السنوات ، يحدد لكل سنة منها قسطاً متساوياً ، إلى أن يتم إهلاك القسط بالكامل.

تاريخ بدء الإهلاك وتعديلاته:كانت مصلحة الضرائب تعتد في تحديد تاريخ بدء الاستهلاك بالوقت الذي تم إعداد الأصول القابلة للإهلاك للإنتاج ([693])0وبغض النظر عما إذا كانت المنشأة قد استخدمت هذه الأصول

العادية للمنشأة .و تشمل – من بين ما تشمل – حقوق الإختراع و العلامات التجارية و الحق في إيجار المحل و سوق الصناعة ، و قد تحصل عليها المنشأة بطريق الشراء ، و بهذه المثابة تشكل جزاء من أصول المنشأة و تحتمل النقصان بطريق الشراء ، و هى في هذا النطاق تستهلك وفقا لحكم الفقرة الثانية من المادة 39 من القانون رقم 14 لسنة 1939" . طعن رقم 17 لسنة 32 ق جلسة 1968/11/13.

([693]) انظر التعليمات التفسيرية رقم 25 للمادة 29 (ق 14 لسنة 1939) بتاريخ 1971/11/16 والتي جاء فيها أنه: "ليس علي الدوام أن يكون استهلاك الأصول الثابتة من تاريخ استعمالها الفعلي، وإنما يجوز احتساب الاستهلاك قبل هذا التاريخ، فيسمح مثلا للآلات باحتساب استهلاكها من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال، إذ من هذا التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة عامل الصدأ وغيرها من عوامل التعرية 0"000

وتصلح هذه التعليمات للعمل بها بمقتضي القانون الحالي رقم 187 لسنة 1933 لعدم وجود تغيير في أحكام المادة 27 المقابلة للمادة 39 الصادر بشأنها التعليمات المذكورة0

فعلا أم لم تستخدمها لظروف تتعلق بهذه المنشأة أو لظروف خارجة عن إرادتها0

ولم يتعرض القانون الجديد لهذا التحديد ، مما يجعل من المقبول أن يبدأ حساب قسط الإهلاك من تاريخ إعداد الأصل للاستخدام ، ولا يحتج بغير ذلك بما نصت عليه المادة 26 من أن يزيد أساس الإهلاك بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة للاستدلال على أن العبرة بتاريخ استخدام الأصول ، لأن هذا النص يتعلق بالإضافات على أساس الإهلاك فيما تتكلفه المنشأة بسبب استخدام الأصل ، دون أن تمنع إهلاكه قبل ذلك.

3 – الإهلاك المعجل

نصت المادة 27 على أن تخصم نسبة 30% من تكلفة المعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة 25 من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ30% المذكورة ، أى أنه يجب ([694]) أن تدرج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة 26 من القانون .

ويشترط لتطبيق الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة".

ويتضح من هذا النص أن المشرع منح الممول خصماً إضافياً لإهلاك الأصول بنسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات تضاف إلى قسط الإهلاك لأول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام الأصل ، بما يؤدى إلى تعجيل إهلاك هذه الأصول ، ليتمكن الممول من سرعة إحلال غيرها بأصول تحتاج إليها المنشأة .

ويشترط للتمتع بهذا الإهلاك المعجل توافر الشروط الآتية :

1- أن تكون الأصول محل الإهلاك المعجل آلات ومعدات ، فلا تتمتع الأصول الأخرى كالمبانى والسيارات وأجهزة التكييف وغيرها مما تقتنيه المنشأة وتستخدمه لمزاولة النشاط.

([694]) المادة 35 من اللائحة التنفيذية للقانون.

2- أن يكون الغرض من اقتناء هذه الأصول هو استخدامها فى الاستثمار فى مجال الإنتاج ، أى أن توظف المنشأة مالها فى شراء معدات وآلآت لاستخدامها فى الإنتاج ،

ولم يعرف المشرع المقصود بالإنتاج ، ومن ثم يجب أن يفسر الإنتاج هنا بمعناه الواسع بحيث لا يقتصر الحافز على المنشآت الصناعية التى تعمل فى مجال الإنتاج المادى ، بل يجب أن يتجاوزه إلى الحد الذى تستفيد به منشآت الخدمات ، التى لديها معدات وألآت كالمنشآت الصناعية ، وبالتالى فإن المعدة أو الآلة التى يستخدمها المقاول ، مثلاً ، فى عمليات المقاولات يطبق الإهلاك المعجل عليها.

3- أن تكون هذه الأصول جديدة أو مستعملة ، فلا يهم إذن أن تكون الأصول جديدة لم تستخدمها منشأة أخرى من قبل ، كما لايهم أن تكون الأصول مصنعة بمعرفة المنشأة التى تستخدمها ، أو مشتراة من الغير ، أو موهوبة لها . حيث تقدر لكل أصل قيمته إما بسعر الشراء أو تكلفة التصنيع .

وفى رأينا أن منح الأصول المستعملة من قبل حافز الإهلاك المعجل متساوياً مع الأصول الجديدة لا يشجع المنشآت على تطوير أصولها بشراء الحديث منها ، وإنما تكتفى بأن تتبادل فيما بينها الأصول للاستفادة من الإهلاك المعجل دون أن يحقق الحافز المغزى الحقيقى .

4- أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة ، وذلك حتى يمكن ضبط حسابات إهلاك هذه الأصول ، ويكتفى فى هذا الشأن أن تكون الدفاتر والحسابات منتظمة ، بمعنى سلامتها من حيث القيد الشكلى وفقاً لأصول المحاسبة السليمة ، بغض النظر عن أمانتها التى يحكم عليها بعد الفحص، لأن المشرع لم يشترط أن تكون أمينة كما كان يقرر القانون السابق فى بعض أحكامه.

ثالثا: الرسوم والضرائب

تعد الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشآت من تكاليف الدخل، إذا كانت مرتبطة بنشاطك المنشأة، مما يبرر ضرورة خصمها من الدخل وصولا إلي الربح الصافي الذي يخضع للضريبة0

وتكاد تجمع التشريعات الضريبية علي اعتبار هذه الضرائب أو الرسوم من الأعباء التي يتحمل بها الوعاء الضريبي، وتنص علي ذلك صراحة، مع وضع بعض القواعد الخاصة بها0

وقد نص المادة رقم 3/23 من القانون على اعتبار "الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علي الدخل 0"

واستقر الفقه والقضاء في مصر علي أن الضرائب التي يجوز خصمها، هي تلك المبالغ التي يشملها المعني الاصطلاحي للكلمة، والتي تتسع لتشمل كافة الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة0

وقد عبر عن ذلك القضاء المصري، حيث حكم[1] بأن "القانون استخدم كلمة الضرائب بمعناها الواسع، بحيث تشمل الضرائب بمعناها الفني، كما تشمل الرسوم0

و يحق للمنشأة أن تخصم الضرائب التى تتحملها سواء كانت من قبيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة ، ولا يستثن منها سوى ضريبة الدخل التى تدفعها نفاذاً للقانون رقم 91 لسنة 2005.

والأصل أن تكون هذه الضرائب عبئا علي الدخل في سنة تحققه، انسجاما مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية، ولتحقيق المقابلة بين عنصري النفقات والإيرادات، مما يلزم أن تخصم هذه الضرائب والرسوم من أرباح السنة التي تحققت فيها وليس من أرباح السنة التي تدفع فها0

الضرائب الإضافية:تلجأ الدولة إلي فرض الضرائب الإضافية كلما احتاجت الخزانة العامة إلي المال لأغراض مؤقتة كتغطية بعض أوجه الإنفاق الطارئة، ويمكن أن تفرض هذه الضريبة بنسبة مئوية من الضرائب العادية، بدلا من إنشاء ضرائب جديدة0

---

[1] محكمة القاهرة الابتدائية، الجرف، الجزء الثامن، ص 274.

وقد ذهب رأى ([695]) إلى أنه إذا اعتبرت هذه الضريبة تكميلية أو فرعا من الضريبة الأصلية، وجب أن تأخذ حكم الأصل، بحيث إذا جاز خصم الضريبة الأصلية أمكن خصم الضريبة الإضافية0

بينما يري آخرون ([696])، أنه ما دامت الضريبة الإضافية علي الأرباح مفروضة لمصلحة الدولة، وجب اعتبارها جزءا متمما للضريبة الأصلية، ويسري عليها ما يسري علي الضريبة الأصلية0

أما إذا فرضت هذه الضريبة الإضافية لصالح مجالس المديريات أو البلديات فإنها لا تخصم لأنها لا تكون جزءا متمما للضريبة الأصلية0

وقد ذهب القضاء ([697]) ، إلي أن الضريبة الإضافية التي تفرض بقانون خاص "تعد ضريبة مستقلة تختلف عن الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، وأن فرضت بنسبة منها، ومن ثم تعد من التكاليف واجبة الخصم"0

وفي رأينا أن الضريبة الإضافية إذا اتخذت ذات الدخل وعاء لها، وصدر بشأنها قانون خاص، فإنه يجوز خصمها كتكلفة علي الدخل عند حساب الضريبة العادية علي ذات الدخل، ما لم ينص هذا القانون الخاص علي عدم الخصم.

الضرائب الأجنبية: قد تدفع المنشأة الضرائب في الدول التي تعمل فيها، ثم تطالب عند تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة في دولة الأصل- التـي تتبعـها المنشأة - خصم الضرائب الأجنبية السابق دفعها عن ذات الدخل0

وقد قرر القانون فى المادة 54 خصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بآدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون ، وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها .

([695]) جاء هذا الرأي في قضاء محكمة الإسكندرية المختلطة، الجرف، الجزء الثاني، ص 450، الذي جاء فيه أن "الضريبة الإضافية تتبع الضريبة العادية المفروضة بنسبة منها وتستحق وقت استحقاق الضريبة الأصلية، وبالسعر الذي يكون وقت استحقاقها 000"

([696]) انظر قضاء النقض في الطعن رقم 409 لسنة 21، والطعن رقم 139 لسنة 22 ق، والطعن رقم 77 لسنة 22 ق، والتي اعتبرت الضريبة الإضافية من التكاليف لدخولها في عموم الضرائب واجبة الخصم، قضاء النقض الضريبي، ص 215 – ص 216

([697]) الجرف، الجزء السابق، ص 238، وأيضا د0 عاطف صدقي، ص 282.

رابعاً : أقساط التأمين الاجتماعي ومكآفات نهاية الخدمة

وفقا لنص البند (4) من المادة 22 يعد من التكاليف واجبة الخصم: أقساط التأمين الاجتماعي المقررة علي صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى .

كما يعتبر البند (5) من المادة 22 المذكورة من قبيل التكاليف الواجبة الخصم كذلك: المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو من أرباحها لحساب الصنادق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء كانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 أم القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الخاصة البديلة، أم كانت منشأة لنظام له لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها علي أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، بما لايجاوز 20% من مجموع مرتبات وأجور العالمين .

ويشترط لإعمال هذا النص أن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة أو مستثمرة لحسابه الخاص.

كما قرر القانون الجديد فى البند (6) من المادة 23 خصم أقساط التأمين التى يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته للحصول على مبلغ أو إيراد ، بشرط أن لا تتجاوز قيمة الأقساط 3000 فى السنة ، وذلك كضمانة لرب العمل ضد العجز ولورثته فى حالة الوفاة ، أو هو ضمانة للحصول على مبالغ أو إيرادات فى حال تكبد المنشأة لخسارة نتيجة تحقق الخطر المؤمن عليه ، كالسرقة والحريق ...

خامساً: التبرعات:الأصل في التبرعات أو الإعانات التي تدفعها المنشآت إلي الغير أنها من استعمالات الدخل وليست من التكاليف التي يمكن خصمها. وإزاء تباين الرأي حول مدي جواز خصمها من الدخل الإجمالي، وتشجيعا علي توجيه هذه التبرعات إلي جهات بعينها حتي تحقق الصالح العام فقد تدخل المشرع([698]) لتنظيم أداء هذه التبرعات، بما يسمح بخصمها0

([698]) قضاء النقض، في الطعن رقم 268 لسنة 31 ق، جلسة 1966/4/20، قضاء النقض الضريبي، ص 216.

ووفقا لنص البندين (7)و (8) من المادة 23تعد من قبيل التكاليف واجبة الخصم التبرعات التي دفعها الممول إلي الحكومة أو الجهات الخيرية، وقد ميز المشرع في مجال النسبة التي يجوز خصمها من الربح مقابل هذه التبرعات تبعا للجهة التي تؤدي إليها هذه المبالغ0

فإذا كانت التبرعات مدفوعة إلي الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، فإنه يسمح بخصم جميع هذه التبرعات أيا كان مقدارها0

أما إذا كانت التبرعات أو الإعانات مدفوعة إلي جمعيات و مؤسسات أهلية مصرية (بشرط أن تكون مشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها) أو لدور العلم والمستشفيات (بشرط أن تكون خاضعة للإشراف الحكومي) ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، فإنه لا يسمح إلا بخصم 10% من الربح السنوي للممول علي الأكثر، فإذا لم تحقق المنشأة ربحا فلا يجوز خصم هذه المبالغ0

سادساً: السماح بتكوين مخصصات في حدود معينة:

لم يسمح قانون الضريبة على الدخل للمنشآت بتكوين المخصصات على اختلاف أنواعها ، بالرغم من حاجة المنشآت إلى تكوين هذه المخصصات فى بعض الأحيان ، حيث تلجأ المنشآت إليها بغرض مواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة يتأكد للمنشأة حدوثها ولكنها لا تستطيع تحديد مقدارها.

وقد خالف القانون الجديد بهذا الحظر ما كان مسموحاً به فى ظل القانون الملغى ، وهو تكوين مخصصات فى حدود 5% من الربح السنوى الصافى للمنشأة ، وذلك لأن القانون الجديد قد سمح بخصم الديون المعدومة التى يثبت تعذر تحصيلها ، بدلاً من تكوين مخصص حتى يتم إعدامها فعلاً . وذلك على الرغم من أن حاجة المنشآت لتكوين المخصصات لا تقتصر على مواجهة الديون التى يشك فى تحصيلها ، بل تحتاج إليه المنشآت لأغراض أخرى[1]،

---

[1] يجري قبول تكوين مخصصات للإغراض الآتية: مواجهة إنخفاض قيمة بعض الأصول، أو لمواجهة تجديد بعضها، أو بسبب الديون المشكوك في تحصيلها أو المتنازع عليها0 وكان قد صدر قرار وزير المالية رقم 274 لسنة 1978 بشأن تحديد المخصصات التي يطبق عليها نص البند 6 من المادة 39 من القانون

مثل مواجهة تقلبات أسعار بعض السلع ، أو النفقات التى تتكبدها لمتابعة القضايا على العملاء .

ولم يستثن القانون من حظر تكوين المخصصات إلا نوعين من المنشآت تتطلب طبيعة ونظام عملها تكوينها ، وهما البنوك وشركات التأمين.

وقد أجازت المادة 52 من القانون أن تخصم البنوك من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية 80% من مخصصات القروض التى تلتزم هذه البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى ([699]) .كما سمح القانون بخصم المخصصات الفنية من وعاء الضريبة على الأشخاص الاعتبارية ، وذلك بالنسبة إلى شركات التأمين الملزمة بتكوينها تطبيقاً لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981 .

الفرع الثاني
التكاليف الأخري التي يمكن خصمها

---

14 لسنة 1939 والتي تقابلها المادتان 6/27، 6/114 من القانون الحالي رقم 157 لسنة 1981، المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993، وأورد بيانا بهذه المخصصات وهي: أ – المخصصات اللازمة لمواجهة مدينين أشهر إفلاسهم0 ب – مخصص فروق مصاريف الدعاوي والقضايا المرفوعة من الممول أو عليه0 جـ – مخصص لمواجهة تقلبات أسعار الأوراق المالية بالنسبة لمن يتجرون فيها0 هـ – مخصص لمواجهة تقلبات أسعار الصرف بالنسبة للبيوت المالية التي لها حق التعامل في النقد الأجنبي0

([699]) أوجبت المادة 60 من اللائحة التنفيذية للقانون اتباع القواعد الآتية لتحديد مخصصات البنوك التى تعد من التكاليف : 1– يتم تحديد المخصصات التى يتم تكوينها خلال العام وفقاً للمعايير الصادرة عن البنك المركزى بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ، ويحمل منها نسبة 80% ضمن التكاليف واجبة الخصم . 2– يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التى حدثت خلال العام ، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة ال 80% المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة . 3– يراعى إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة قبل تطبيق القانون، أما بالنسبة للقروض التى تمت معالجتها وفقاً لأحكامه فيتم إضافة 80% مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبى.

لما كان نص قانون الضريبة على الدخل قد قرر بأن يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة بعد خصم جميع التكاليف، ثم خص بالذكر صورا من هذه التكاليف، مما يعني أن الصور التي وردت بالقانون قد جاءت علي سبيل المثال وليست علي سبيل الحصر، وأن هناك أمثلة أخري لما يمكن خصمه قبل الوصول إلي الربح الصافي الخاضع للضريبة، ومن هذه التكاليف:

1-الإيجارات

يعتبر الإيجار الذي تدفعه المنشأة في مقابل الانتفاع بالعقارات التي تستأجرها من الغير لمزاولة نشاطها فيها، من قبيل النفقات الجائز خصمها من وعاء الضريبة0

غير أنه يشترط لخصم القيمة الإيجارية كنفقة ، أن يكون مقر المنشأة مؤجراً من الغير ، أن تزاول المنشأة نشاطها فعلا في هذه العقارات، أو تتخذها مكانا لتحقيق أغراضها، فإذا كانت تزاول هذا النشاط في جزء من هذه العقارات، فإنه يسمح بخصم ما يقابل هذا الجزء المشغول فقط من قيمة إيجارية دون العقار كله، ولا يمنع ذلك من أن تشغل المنشأة العقار لاستغلاله بنفسها أو بواسطة الغير، كأن تقوم بتأجير عقار للغير يخصص لخدمة موظفيه([700]).

2 - المرتبات والأجور:

تعتبر المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة لموظفيها أو العاملين بها مقابل الأعمال التي يؤدونها إلي المنشأة من قبيل التكاليف التي تخصم من الدخل الإجمالي، سواء كانت هذه المبالغ تدفع نقدا أو عينا، شهرية كانت أو أسبوعية أو يومية، وسواء صرفت هذه المبالغ كلها أو بعضها علي شكل نسبة من رقم الأعمال أو من صافي الأرباح، وكذلك المبالغ التي تعطي مقابل أعمالا

([700]) قضت محكمة النقض فى الطعنين رقمى 892 و915 لسنة 67 ق جلسة 2005/1/10 أنه "يدخل في نطاق التكاليف الواجب خصمها من وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال – وفقاً للفقرة الأولى من المادة 114 من القانون الملغى رقم 157 لسنة1981– إيجار العقار بشرط أن تشغله في نشاطها أو تخصصه لخدمة هذا النشاط على أية صورة من الصور يستوى في ذلك أن تقوم الشركة بنفسها بمزاولة هذا النشاط بما يقتضيه من خدمات أو أن تعهد به إلى آخر بأية وسيلة . وهذا الإيجار الواجب خصمه هو الإيجار الفعلى الذى تدفعه الشركة إذا كانت تستأجر العقار من الغير ....".

إضافية أو أجورا مميزة أو إعانات، أو المكافآت السنوية أياً كانت قيمتها ، ولو كانت تزيد مجموعها علي مرتب ثلاثة أشهر.

3 - مصاريف الإعلان:

تخصم مصاريف الإعلانات التي تدفعها المنشآت للدعاية عن أعمالها أو منتجاتها، وغيره مما يعود علي المنشأة بالنفع، ويجري التمييز ([701])، في هذا الصدد بين نوعين من الإعلانات هما:

الإعلانات الصغيرة المتجددة، وهذه تعتبر من المصاريف الإيرادية التي تخصم في سنة استحقاقها0

الإعلانات الضخمة، أو الحملات الإعلانية، أو الإعلانات الثابتة التي يمتد أثرها لأكثر من سنة مالية، وهذه تعتبر من المصاريف الرأسمالية التي تخصم علي عدد من السنوات باعتبار أنها ساهمت في دخل أكثر من سنة واحدة0

(4) المصروفات العمومية:

القاعدة العامة أنه يجوز خصم المبالغ التي تنفقها المنشأة إذا كانت ضرورية لإنتاج الربح أو المحافظة عليه ([702])، كالإكراميات والعمولات المستترة ومصاريف التليفون ومصاريف الصيانة الدورية أو البسيطة([703]).

الفصل الثالث

وعاء إيرادات المهن غير التجارية

مقدمة:

نظمت المواد من 32 إلي 36 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 أحكام الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية0

([701]) د0 السيد عبد المولي، ص 212.

([702]) د0 عاطف صدقي، ود 0محمد أحمد الرزاز، ص 200.

([703]) راجع تفصيلا: د0 السيد عطية عبد الواحد، ص 211 – ص 213

وقد فرضت هذه الضريبة في البداية بالقانون رقم 14 لسنة 1939 علي أساس المظاهر الخارجية لا علي أساس الأرباح الفعلية، فكان وعاء الضريبة يتكون من مجموع القيمة الإيجارية لمحل مزاولة مهنة الممول والقيمة الإيجارية لمحل سكنه، كما كانت الضريبة تفرض علي أرباح محددة علي سبيل الحصر، وهي المهن التي تعتمد بصفة أساسية علي العمل ويكون لرأس المال دور ثانوي0

ثم عدل القانون رقم 14 لسنة 1939 بموجب القانون رقم 146 لسنة 1950 بأن جعل الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية علي أساس الأرباح الحقيقية للممول بناء علي ما يظهر من واقع حساباته أو من واقع تقدير مصلحة الضرائب0

كما فرض المشرع هذه الضريبة علي كل مهنة أونشاط لا يخضع لضريبة أخري ، فاعتبرت بذلك ضريبة القانون العام بدلا من الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية التي كانت ضريبة القانون العام حتي عام 1950.

وكان أصحاب المهن الحرة من المحامين والأطباء قد طالبوا بإعفائهم من النظام المذكور للضريبة وأن تفرض الضريبة عليهم علي أساس مبالغ معينة يدفعونها تختلف باختلاف السنوات التي تنقضي منذ حصولهم علي المؤهل الدراسي الذي تتطلبه مزاولة المهنة، فاستجاب المشرع لذلك المطلب بالقانون رقم 642 لسنة 1955 الذي قرر نظام الضريبة الثابتة علي فئة من ممولي هذه الضريبة هم أصحاب المهن الحرة التي تستلزم مزاولتها الحصول علي دبلوم عال من إحدي الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأخري، الذين لم يتجاوز متوسط صافي أرباحهم قدرا معينا. وحدد مقدار الضريبة التي تفرض عليهم بواقع مبلغ ثابت يزيد بزيادة عدد السنوات التي تنقضي علي الحصول علي الدبلوم العالي، مع حق الممول في طلب المحاسبة علي أساس الأرباح الفعلية بناء علي طلبه. وطبق نظام الضريبة علي الأرباح الفعلية علي باقي الممولين، ونظرا للمصاعب العملية التي أحاطت تطبيق نظام الضريبة الثابتة فقد ألغي بالقانون رقم 199 لسنة 1960.

واعتبارا من أول يناير 1960 أصبح فرض الضريبة علي أساس الأرباح الفعلية بالنسبة لجميع الممولين، وظلت ضريبة أرباح المهن غير

التجارية هي ضريبة القانون العام، ولكنها لم تسلم من التعديل في الكثير من أحكامها بتعديل القوانين الضريبية حتي قانون الضريبة علي الدخل الحالى رقم 91 لسنة 2005.

تقسيم:

نتناول فيما يلي أحكام الضريبة الموحدة علي إيرادات المهن غير التجارية من خلال مبحثين هما :

المبحث الأول: نطاق الضريبة0

المبحث الثاني: تحديد وعاء الضريبة0

المبحث الأول
نطاق الضريبة

تفرض الضريبة علي صافي الدخل للمهن غير التجارية، وكذلك علي كل مهنة أو نشاط لا تخضع لضريبة أخري، فما هي المهن التي تخضع أرباحها للضريبة؟ وما هي الشروط اللازمة لخضوعها؟ وهل هناك حالات تعفي من هذه الضريبة؟

وللإجابة علي هذه الأسئلة نقسم هذا المبحث إلي مطالب ثلاثة علي النحو التالي:

المطلب الأول

المهن التي تخضع أرباحها للضريبة

وفقا لنص المادة 32 من القانون رقم 91 لسنة 2005 تخضع للضريبة إيرادات المهن الحرة، وغيرها من المهن غير التجارية والدخل الناتج عن حقوق الملكية الفكرية ، وإيرادات كل مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (6) من القانون0

أولاإيرادات المهن الحرة

عرفت المهنة الحرة بأنها العمل الذي يلزم القيام به توافر المهارة الذهنية البحتة لدي صاحبه، أو هو العمل اليدوي الذي تكون المهارة الذهنية هي الغالبة عليه، تمييزا له عن العمل الذي يتناول إنتاج السلع أو بيعها[1]، ولكن هذا التعريف لم يلق قبولا لدي محكمة لنقض التي اعتبرته معيارا غير منضبط[2]0

ويعرفها بعض الكتاب ([704])، بأنها المهن التي تنظمها قوانين ولوائح خاصة ويكون مصدرها العمل وقوامها العنصر الذهني مع انتفاء رابطة التبعية والخضوع لإشراف الغير. أي يمارسها الشخص مع استقلاله قانونيا واقتصاديا عن الغير0

---

[1] د0 زكريا بيومي، ص 415.

[2] الطعون أرقام 113 لسنة 26 ق، 190 لسنة 38 ق، 2226 لسنة 55 ق، مشار إليها في مؤلف د0 مصطفي رشدي شيحه، هامش (1) ص 536.

[704] منصور محمد نجيد: دائرة المعارف الضريبية، الكتاب الثالث، الجزء الثاني، ص 69.

ويعرفها آخرون[2]، بأنها المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير عن طريق الممارسة الشخصية الحرة لبعض العلوم والفنون ممارسة ترمي إلي الكسب ولا تدخل في عداد الأعمال التجارية0

وليس في هذه التعاريف تعريف جامع مانع يميز المهنة الحرة عن المهنة غير التجارية. لذلك يستعاض عن هذا التعريف بذكر أمثلة لبيان ما يعد مهنة حرة، ومن أمثلتها مهنة الطبيب والمحامي والمهندس، وكل مهنة يكون العنصر الأساسي فيها العمل ويكون لرأس المال دور ثانوي أو قليل الأهمية بالنسبة للعمل0

ثانيا: أرباح المهن غير التجارية

يختلط مفهوم المهنة الحرة مع مفهوم المهنة غير التجارية، حيث يكون العنصر الأساسي في كل منهما العمل0

وقد عرفت محكمة النقض[3]، المهن غير التجارية بأنها المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم علي الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون. ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطا ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متي كان العمل هو مصدره الأول أو الغالب0

وأيا كان الفرق بين المهنة الحرة والمهنة غير التجارية فالمشرع الضريبي لا يولي هذه التفرقة أية أهمية، وقد جعل الأرباح غير التجارية عنوانا لكل ما تفرض عليه الضريبة باعتبار أن المهنة الحرة صورة من صور المهن غير التجارية0

ويلاحظ أن المعيار المميز لأرباح المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة عن غيرها من الأرباح والإيرادات الأخري هو أن يكون العمل هو أساس تحقق الدخل أو الإيراد، فالضريبة علي إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تفرض علي الإيراد الناتج من رأس المال وحده، وتفرض الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية علي الأرباح الناتجة من امتزاج رأس المال

---

[2] راجع د0 عيسي محمد أبو طبل: ضريبة كسب العمل بنوعيه، دار النهضة العربية، ص 99.

[3] الطعن رقم 112 لسنة 26 ق، جلسة 1961/4/12.

والعمل معا، بينما يتولد إيراد المهنة الحرة أو غير التجارية من العمل المستقل بصفة أساسية، حيث يكون لشخص الممول اعتبار في تحقيق الدخل، فغياب المحامي والطبيب والمهندس عن محل عمله لسبب أو لآخر يؤثر في تحقيق الدخل رغم بقاء الأجهزة والآلات وغيرها من رأس المال الذي كان يستخدمه0

ولا يعني ذلك أن المهنة الحرة أو غير التجارية تستغني تماما عن رأس المال، فكل مهنة أيا كانت طبيعتها تحتاج إلي قدر من رأس المال قل أو كثر، ولكن ما يميز المهنة الحرة أو غير التجارية عن غيرها من المهن أن اعتمادها علي العمل والعنصر الشخصي لصاحبه يفوق اعتمادها علي رأس المال[705]0

ومن أمثلة المهن الحرة وغير التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة:

المحاماة، والطب، والهندسة بما في ذلك الهندسة الزراعية، والصحافة، وتأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية أو العلمية أو الأدبية، والمحاسبة والمراجعة، والخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن، والترجمة، والقراءات، والتلاوة الدينية[1]، والرسوم والتصوير والنحت،

---

[705] قضت محكمة استئناف المنصورة في 1964/3/10 بأن أرباح المصور تعتبر إيرادا تجاريا إذا اتخذ شكل المشروع التجاري بما يخرجه عن نطاق طبيعة المهنة الحرة سواء من ناحية كبر رأس المال المستغل أو من ناحية استخدام عدد كبير من العمال واستقبال عدد وفير من العملاء، لأن عمل صاحب المنشأة في هذه الحالة ليس وحده العنصر الأساسي في النشاط، انظر: د0 محمود رياض عطيه، ص 731. ود0 السيد عبد المولي: ص 250.

كما قضي بأن الممثل الذي يستعين بفرقة ضخمة للتمثيل يقوم بدفع مرتبات أفرادها والإنفاق علي شئونها، ويحقق أرباحا نتيجة قيام هذه الفرقة كأفراد ومجموعات عمل، يصبغ هذه العملية بصبغة تجارية لأنه من الراجح لو لم يتمتع هذا الممثل بشهرة هو وأفراد فرقته أن تصاب الفرقة بخسارة مادية، فالربح إذا لم يكن ثمرة موهبته الفنية، بل هو ثمرة عمل جميع أفراد الفرقة، وما أنفق عليها من أموال مما يقطع بأن هذا الربح تجاري تفرض عليه الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، (محكمة القاهرة الابتدائية، القضية رقم 2964 لسنة 1953، الجرف: الجزء العاشر، ص 192)0

[1] رأت الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة (الفتوي رقم 729 في 1972/3/8، الملف رقم 177/1/27) أن مهنة المقرىء هي مهنة غير تجارية تقوم علي المجهود الشخصي فحسب لمن يحفظ القرآن الكريم ويجيد تلاوته، كما وأن أرباح المقرىء الناتجة عن مزاولة هذه المهنة تخضع لضريبة المهن غير التجارية سواء حصل علي هذه الأرباح مقابل قيامه بالترتيل مباشرة أو في الإذاعة اللاسلكية أو المرئية أو قام

والخط، والغناء والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية، وعرض الأزياء، والتخليص الجمركي، ومهنة القبانة بالنسبة للشخص الطبيعي، والنسخ علي الآلة بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه[2]، والإرشاد السياحي[3]، والمحلل النفسي، والمدلك، والقابلة، وقاريء الكف، والسنديك، والمصفي القضائي، ووكيل العلامات التجارية، وبراءات الإختراع[4]0

ثالثا: دخل حقوق الملكية الفكرية

استحدث القانون رقم 91 لسنة 2005 النص فى المادة 2/32 منه بأن تفرض الضريبة على " الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم" .

وتشمل الإيرادات الناتجة عن استغلال أو استعمال الحقوق الناتجة عن الإبداع الفكرى أو الذهنى للشخص ، وما ينجم عنه من ([706]) مصنفات أدبية وفنية وعلمية ، وآداء للفنانين آداءً علنياً أو عن طريق وسائل الإعلام ، والاختراعات فى جميع المجالات ، والاكتشافات العلمية ، والرسوم والنماذج الصناعية والعلامات التجارية وعلامات الخدمة والأسماء والسمات التجارية ، وغيرها من ناتج النشاط الفكرى فى المجالات الصناعية والعلمية والأدبية والفنية .

بتسجيل الترتيل وباع تسجيلاته للجمهور أو للإذاعة أو غيرها فكل ذلك يشكل صورا من نشاط مزاولة مهنة غير تجارية0

[2] راجع في هذا الشأن قرار زير الماليةر قم 69 لسنة 1982 بتحديد المهن التي تخضع لنظام الخصم لحساب الضريبة0

[3] حكم النقض في الطعن رقم 2266 لسنة 55 ق، في 1991/1/4 والطعن رقم 62 لسنة 55 ق في 1991/6/3.

[4] د0 زكريا بيومي، ص 416.

([706]) ورد هذا الحصر فى المادة رقم (2) من اتفاقية استكهولم فى شأن إنشاء المنظمة العالمية للملكية الفكرية الموقعة فى 14 يوليو 1967.

ويدخل فى ذلك المبالغ التي يحصل عليها الممول مقابل إلقائه محاضرات أو إدلائه بأحاديث لوسائل الإعلام المسموعة أو المرئية0

ثالثا: أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى

تعتبر الضريبة علي المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام بمعني أنها تفرض علي إيراد كل مهنة أو نشاط لا يندرج تحت أي نوع من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل والتي ورد ذكرها في المادة (6) من القانون0

ومن أمثلة هذه الإيرادات تأجير صاحب المبني لسطح مبناه أو حوائطها الخارجية للإعلانات، وتنظيم وقوف السيارات في الشوارع دون ارتباطه بجراج معين، والإرشاد في قضايا التهرب الضريبي والنقدي، وتأجير طبيب عيادته بمعداتها[1]0 وقيام المؤلف بنشر مؤلفه بنفسه وطبعه[2]0

ويشترط لخضوع هذه الإيرادات للضريبة أن لا تكون عارضة، بل يجب أن تكون ناتجة من مزاولة مهنة أو نشاط.

المطلب الثاني

شروط سريان الضريبة

لكي تسري الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية يجب أن تتوافر الشروط الآتية:

1 – مزاولة المهنة بصفة مستقلة0

2 – مزاولة المهنة بصفة معتادة0

3 – توافر نية الكسب أو قصد الربح0

4 – مزاولة المهنة أو النشاط في مصر0

---

(1) تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية مشار إليها في مؤلف د0 زكريا بيومي، ص 418 – ص 419.

(2) حكم النقض في الطعن رقم 472 لسنة 30 ق جلسة 1996/12/7، مع ملاحظة أن ربح نشاط التأليف يعفي من الضريبة0

5 – أن يكون العنصر الأساسي في المهنة أو النشاط هو العمل0

ونوضح ذلك فيما يلي:

1 – مزاولة المهنة بصفة مستقلة

تمتاز الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية عن الضريبة علي المرتبات وما في حكمها في أن الممول صاحب المهنة غير التجارية يعمل لحساب نفسه ومستقلا عن غيره، بخلاف صاحب المرتب فإنه يعمل تابعا لرب عمل ويخضع لإشرافه ورقابته.

ومن ثم فإن الطبيب الذي يعمل في عيادته ويكون حرا في استقبال مرضاه وفي تحديد مواعيد عمله يزاول مهنة حرة أو غير تجارية، بعكس الطبيب الذي يعمل موظفا لدي مستشفي ويلتزم بتعليمات العمل في هذه المستشفي فإن ما يحصل عليه يعد مرتبا يخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها0

2 – مزاولة المهنة بصفة معتادة

يشترط لكي تخضع إيرادات المهنة غير التجارية للضريبة أن تتحقق من عمل متكرر غير عارض، بحيث يدل تكرار العمل علي اتخاذ الممول لهذا العمل مهنة أو نشاطا يبرر خضوعه للضريبة0 ولا يمكن تحديد عدد المرات التي يتكرر فيها العمل، حيث أن أمر ذلك يترك لظروف كل حالة علي حدة ويعتد في ذلك بما إذا كان الممول قد زاول العمل فعلا فلا يكفي مجرد قيده في النقابة المهنية الخاصة بالعمل كدليل لمزاولة هذا العمل ما لم يثبت فعلا قيامه به 0[707]

3 – توافر نية الكسب أو قصد الربح:

([707]) يذهب البعض إلي أنه لا يشترط التكرار أو التعدد بالفعل ما دامت الظروف تؤكد أن فكرة التكرار قائمة، فإذا أعد شخص مكتبا لممارسة مهنة معينة وباشر عملية واحدة حقق منها ربحا فإنها تخضع للضريبة، ولا يمكن القول بأنه لا يوجد تكرار لأن مجرد اتخاذ مكتب يعني الاستعداد والتمهيد لهذا التكرار والتعدد0 انظر د0 عادل أحمد حشيش، ص 165

لا تسري الضريبة عن عمل غير تجاري زاوله الشخص علي سبيل الهواية أو الخدمة العامة أو المجانية أو لبلوغ هدف نبيل كنشر العلم أو محاربة الأمية إذا لم يكن قصده من ذلك العمل تحقيق الكسب أو الربح0

وقد يبدو تطبيق ذلك سهلا عندما يقدم الشخص هذا العمل مجانا، أما إذا حصل علي مقابل علي هذا العمل فإنه يتعذر إنكار نية الكسب أو الربح ما لم يقدم الشخص دليلا علي ذلك، وكانت محكمة النقض ([708]) قد قضت بأنه لا يلزم للخضوع للضريبة أن يكون قصد الربح متوافرا عند بدء مزاولة النشاط، بل يكفي أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إليه0

4 – مزاولة المهنة أو النشاط في مصر

اشترطت المادة 32من القانون لخضوع إيرادات المهن غير التجارية للضريبة أن تكون ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وهو ما يعرف بشرط الإقليمية.ثم مد القانون رقم 53 لسنة 2014 ليخضع للضريبة الإيرادات التى يحققها المهنى المقيم فى مصر من نشاطه فى الخارج.

5 – أن يكون العنصر الأساسي في المهنة أو النشاط هو العمل

كما قلنا من قبل إن العمل بصفة أساسية هو المعيار المميز بين إيرادات النشاط غير التجاري وغيره من الإيرادات، ويمكن أن يحصل الممول علي أكثر من نوع من الإيرادات لكل منها معاملة ضريبية تختلف عن الآخر تبعا لخصائص كل إيراد.

وتطبيقا لذلك رأي مجلس الدولة[1]، أن الأرباح التي يحققها الطبيب بوصفه صاحب بنك دم يخضع لضريبتين: الأولي: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للأرباح الناتجة من استغلال هذا البنك لغلبة عنصر رأس المال في إنتاج هذا الربح0 والثانية: الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية بوصفه طبيبا أخصائيا يمارس مهنة عنصرها الأساسي الخبرة الفنية والعلمية

([708]) الطعن رقم 472 لسنة 30 ق، جلسة 1966/12/7.

[1] فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع في 1975/9/24 بالملف رقم 200/2/27، وقد وافقت مصلحة الضرائب علي هذه الفتوي وأذاعتها بالتعليمات التفسيرية رقم 14 في 1979/12/19.

وقوامها الكشف عن المتطوع والتأكد من خلوه من الأمراض بما يسمح بأخذ دم منه والاستعانة بخبرته الفنية في تجفيف وحفظ ونقل وتحديد فصيلة الدم0

ولا يعني ذلك أن الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية لا تسري إلا علي أرباح هذه المهن فحسب، وإنما تسري كذلك علي أرباح كل مهنة أخري تابعة للمهنة الأصلية ما دام من الممكن رد المهنتين إلي أصل واحد وانطواؤهما في نشاط واحد، وقد قضي ([709]) بأنه تخضع للضريبة علي أرباح المهن غير التجارية الإيرادات التي يحققها المهندس الزراعي عندما يعين حارسا قضائيا في بعض القضايا، ويكون ملحوظا في تعيينه مهنته الأصلية وهي الهندسة الزراعية0

ومن ناحية أخري فليس هناك ما يمنع من فرض الضريبة علي أرباح أو إيرادات لا يكون العمل هو العنصر الأساسي فيها، وذلك بالنسبة للإيرادات أو الأرباح التي لا تدخل ضمن أنواع الإيرادات المنصوص عليها في المادة (6) من القانون، ويرجع ذلك إلي أن الضريبة علي إيرادات النشاط غير التجاري هي ضريبة القانون العام0

فإذا توافرت الشروط المذكورة فرضت الضريبة بغض النظر عن مصدر الإيراد مشروعا أو غير مشروع، سواء زاول الممول النشاط وفقا للقوانين واللوائح السارية بالدولة أو مخالفا لها، لأن العبرة في مسائل الضرائب بالواقع من الأمور.

وتطبيقا لذلك فقد قضي[1] بأن حرمان صحفي من مهنته أو تجريده منها، لا ينزع عنه صفة الممول إذا ثبت أنه زاول نشاطه فعلا، كذلك تخضع للضريبة إيرادات المحاسب الذي يزاول المهنة بصفة مستقلة ، حتي إذا لم يكن مقيدا في سجل المحاسبين والمراجعين[2]0

([709]) محكمة استئناف مصر، القضية رقم 123 تجاري لسنة 60 ق، الجرف: الجزء الأول، ص 52.

[1] محكمة استئناف القاهرة، في 1963/2/21، مشار إليه في د0 محمود رياض عطية، ص 737.

[2] د0 عاطف صدقي ود0 محمد أحمد الرزاز، ص 348.

المبحث الثالث
الإعفاء من الضريبة

بينت المادة 36من القانون حالات الإعفاء من الضريبة، وهذه الحالات هي:

1 – أرباح التأليف والترجمة

للنهوض بنشاط التأليف والترجمة باعتبارهما وسيلة لنشرالثقافة والمعرفة فقد نص البند (2) من المادة 36 من القانون علي إعفاء: إيرادات التأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية0

ولم يعرف المشرع التأليف، تاركا ذلك للمعني الواسع له، باعتباره نتاج الفكر وخلاصة التجارب والمشاهدات، ومن ثم لا يقصد بالتأليف المظهر المادي الذي يتخذه هذا النتاج في العالم الخارجي في شكل مخطوط أو كتاب أو محرر، وإنما يكمن في الفكرة ذاتها وفي المجهود الذهني0

وقد جري العرف السائد علي إطلاق لفظ مؤلف علي كل من أنتج عملا في الأدب أو العلم أو الفن، بصرف النظر عن طول العمل أو أهميته([710]) . وعلي هذا اعتبرت مصلحة الضرائب ([711])، الإعداد الإذاعي الذي يقوم به المعد من غير العاملين ([712]) بالإذاعة والتليفزيون عملا من أعمال التأليف التي تتمتع أرباحها بالإعفاء الضريبي0

وتعفي من الضريبة الأرباح الناتجة من ممارسة حقوق التأليف سواء مارسها الممول بنفسه أو تنازل عنها كلية أو حزئية للغير، أو قام الورثة

([710]) انظر التعليمات التفسيرية التي أصدرتها مصلحة الضرائب رقم 7 للمادة 72 من القانون رقم 14 لسنة 1939.

([711]) التعليمات التفسيرية للمادة 5/82 من القانون رقم 157 لسنة 1981 والتي تقابل المادة رقم 5/71 من القانون الحالي.

([712]) أما إذا كان المعد من العاملين بالإذاعة والتليفزيون فإنه يخضع ما يتقاضاه نظير هذا الإعداد للضريبة علي المرتبات باعتبار أن تكليفه بالإعداد يمثل امتدادا لعمله الأصلي لتوافر عنصر التبعية والإشراف فيه0 انظر: د0 السيد عطية عبدالواحد، ص 248.

بممارسة حقوقهم علي المؤلف بعد وفاة صاحبه، إذ أن النص علي الإعفاء قد ورد علي إيرادات التأليف فلا يهم إذن شخص من حصل علي هذه الأرباح0

ولكن إذا بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية خضعت أرباح البيع للضريبة0

ولا تستفيد بالإعفاء إيرادات الترجمة الفورية في المؤتمرات والاحتفالات واللجان فهي ترجمة شفوية مباشرة، وليست ترجمة كتب أو مقالات وتتمثل طبيعتها في ترجمة حديث أو خطاب مما لا ينطبق عليه شروط الإعفاء ([713])0

2 – أرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس

مساهمة في تخفيض سعر الكتاب المقرر علي الطلاب فقد نص البند (3) من المادة 36 من القانون علي أن تعفي من الضريبة إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها علي الطلاب وفقا للنظم والأسعِار التي تضعها الجامعات والمعاهد0

و بالتالى تعفى من الضريبة الإيرادات التى يحققها أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد العليا أو المتوسطة ، وغيرهم من المعيدين والأساتذة المساعدين أو كل من يقوم بالتدريس فى الجامعات والمعاهد ، بشرط أن يكون الإيراد ناتجاً عن بيع مؤلف أو مصنف ، يطبع أصلاً لتوزيعه على الطلاب ، ويتحدد سعره وفقاً للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد([714]).

([713]) نفس هذا المعني فتوي مجلس الدولة في 1985/5/5 والواردة بتعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم (2) للمادة 5/82 (تقابل حاليا المادة 5/71) بتاريخ 1987/2/28.

([714]) نصت المادة 47 من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه " يشترط للتمتع بالإعفاء الضريبى المنصوص عليه بالبند 3 من المادة 36 من القانون الالتزام بالنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد ، وفى حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة".

وهذا النص يجعل الإخلال بالنظم والأسعار مبرراً لخضوع هذه الإيرادات للضريبة حال كون الجامعة –أو المعهد– لديها هذه النظم والأسعار ، أما الجامعات والمعاهد التى ليست لديها هذه النظم والأسعار فإن أعضاء هيئة التدريس وغيرهم لا يخضعون للضريبة على مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى توزع على الطلاب بالأسعار التى

و يستفاد من هذا النص أنه لا يشترط أن يقتصر توزيع المؤلف والمصنف على الطلاب ، بل يمكن أن يكون جزءً منه موجهاً للجمهور ومع ذلك فإن إيرادات الجزء المباع للجمهور تدخل فى نطاق الإعفاء. كما يشترط أن تضع الجامعة أو المعهد الذى ينتمى إليه الطلاب المنتفعون بالمؤلف أو المصنف نظاماً وأسعاراً له ، فإذا لم يكن لدى الجامعة أو المعهد هذه النظم والأسعار فإن الإيرادات تعفى طالماً كان الغرض منه أن يوزع أصلاً على الطلاب

والمتأمل في هذا الإعفاء يتبين قلة أهميته مع وجود نص البند (2) المشار إليه والذي منح أرباح التأليف علي إطلاقها أعفاء من الضريبة سواء كان المؤلف من أعضاء هيئة التدريس أم غيرهم، وسواء كانت المادة موضوع التأليف معدة لتوزيعها علي الطلاب أو علي الجمهور، ولا يبقي لنص البند (3) الخاص بمؤلفات أعضاء هيئة التدريس من فائدة[2] إلا عند إخراج المؤلف أو المصنف في صورة مرئية أو ضوئية لاستفادة الطلاب منه فإنه يتمتع بالإعفاء علي خلاف المؤلفات الأخرى التي ينطبق عليها نص البند (2) المذكور.

يحددونها . وفى ذلك مفارقة غير مقصودة من المشرع ، حيث يكون وضع الفئة الثانية أفضل من الفئة الأولى مما يشجع أصحاب الفئة الأولى إلى مطالبة الجامعات أو المعاهد إلى إلغاء النظم والأسعار التى تحددها على الرغم من أنها فى صالح الطلاب .

ومع أننا نرى أن إيرادات المؤلفات الجامعية تدخل فى عموم التأليف الوارد فى البند 2 من المادة 36 من القانون التى تعفى إيرادات نشاط التأليف عموماً دون تقييد بنظم وأسعار ، فإننا كنا نفضل لو أن المشرع أعاد صياغة البند 3 من المادة 36 المذكورة بحيث تنص فقط على إعفاء مؤلفات ومصنفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم التى توزع على الطلاب عند إخراجها فى صورة مرئية أو صوتية ، بشرط أن يتم توزيعها على الطلاب وفق نظم وأسعار تضعها الجامعات والمعاهد ، وذلك منعاً من تضارب النصين ، ولعدم الإضرار بمصالح الطلاب وهو ما لا يقصده المشرع .

[2] يري أستاذنا الدكتور السيد عبد المولي، ص 267، أنه وفقا للقاعدة الأصولية التي تقضي بأن الخاص يقيد العام، فإن الأرباح الناتجة من مؤلفات أعضاء هيئة التدريس لا يسري عليها الإعفاء إلا إذا كانت هذه المؤلفات مستوفاة للنظم والأسعار التي تقررها الجامعات والمعاهد.

بينما يرد0 مصطفي رشدي شيحة، ص 556، أن الفقرة السابقة تجب الفقرة التالية وأن التفرقة غير منطقية ولا لزوم لها في القانون0

3 – أرباح الفنانين التشكيليين : وفقا لنص البند (4) من المادة 36من القانون تعفي من الضريبة أرباح الفنانين التشكيليين، وهو أعفاء مطلق غير محدد المدة يستفيد منه فئة معينة من الفنانين هم الفنانون التشكيليون بشرط أن يكون الفنان التشكيلي من أعضاء النقابة0

ويقتصر الإعفاء علي أرباح إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر دون غيرها من أنشطة0

4 – أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية:

يعفي من الضريبة وفقا لنص البند (5) من المادة 36 من القانون: أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم0

وقد فرق المشرع في مدة الإعفاء تبعا لتاريخ التخرج:

أ – تكون مدة الإعفاء ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، بالنسبة لحديثي التخرج الذين لم يمض على تخرجهم أكثر من خمسة عشر عاما0

ب – تكون مدة الإعفاء سنة واحدة من تاريخ مزاولة المهنة لمن مضي علي تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما0

والحكمة من اختلاف مدة الأعفاء فى الحالتين ترجع إلي أن الممول حديث التخرج يحتاج إلي بذل جهد أكبر لكي يتعرف عليه العملاء مما يحتاجه غيره الذي مضي علي تخرجه مدة تزيد علي خمسة عشر عاما، وله من الخبرات والصلات ما يمكنه من تحقيق الدخل في مدة أقصر، فكان من العدل أن يترك حديث التخرج مدة أطول من زميله الآخر دون أن يدفع ضرائب علي إيرادات نشاطه0

ويسري الإعفاء من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، فإذا كانت المزاولة قد بدأت قبل القيد بثلاث سنوات فأكثر فإن المجال الزمني للأعفاء يكون قد انتهي

ولا يتمتع الممول بالإعفاء، أما إذا تم القيد بعد المزاولة وقبل أن تنتهي المدة المقررة للإعفاء يحق للممول أن يتمتع بالإعفاء المدة الباقية[1]0

ويقطع حساب مدة الإعفاء مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة، وفترة الخدمة العسكرية أو الخدمة العامة التي يقضيها الممول جبرا، وفي الحالتين تستكمل مدة الإعفاء المقررة بعد انتهاء مدة التمرين أو الخدمة العسكرية أو العامةأو الاستدعاء للاحتياط، ولا يلزم الممول بالضريبة إلا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر0

ولا يقطع حساب مدة الإعفاء إذا كان الممول قد بدأ مزاولة مهنته ثم توقف أو انقطع عن العمل في غير الحالتين المذكورتين، كأن يسافر الممول لاستكمال دراسته أو حضور برنامج تدريبي بالخارج، أو لظروف مرضية أو لتعيينه بعمل حكومي أو لغير ذلك من الأسباب0

ولا يشترط لمنح الإعفاء أن يكون الممول حاصلا علي مؤهل دراسي، فيتمتع بالإعفاء صاحب المهنة الحرة المقيد كعضو عامل في نقابة مهنية في مجال تخصصه، ولا ينال من هذا الرأي ما حدده المشرع من مدة للإعفاء تبعا لتاريخ التخرج، أو أن يكون الممول عضوا في نقابة مهنية في مجال تخصصه، ذلك لأن تحديد الإعفاء بمدة التخرج يخص طائفة معينة من الممولين هم أصحاب المهنة الحرة الحاصلون علي مؤهل دراسي ولم يبدأوا مزاولة نشاطهم المهني لأول مرة إلا بعد مضي خمسة عشر عاما من تاريخ التخرج، أما أصحاب المهنة الحرة غير المؤهلين دراسيا فيسري عليهم الإعفاء لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة، كما أن مدلول التخصص في صياغة النص ينصرف إلي التخصص العملي في ممارسة شئون المهنة وأعمالها[1]0

---

[1] عملا بهذا الرأي ذهب مجلس الدولة (إدارة الفتوي لوزارة المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات رقم 260 في 1987/3/2 الملف رقم 711/1/4)، إلي أن المرشدين السياحيين لا ينمتعون بالإعفاء إذا كانوا قد زاولوا المهنة قبل القيد في النقابة بثلاثة سنوات فأكثر، أما إذا كانوا يزاولونها قبل القيد بأقل من ثلاث سنوات فإنتهم يتمتعون بالإعفاء في حدود المدة المكملة للثلاث سنوات0

[1]مجلس الدولة، إدارة الفتوي لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات، الفتوي رقم 1045 بتاريخ 1989/7/27، الملف رقم 839/1/4.

وقد قلص القانون رقم 53 لسنة 2014 الاعفاء فجعل حده الأقصى خمسين ألف جنيه فى السنة بعد أن كل قبل ذلك بغير حد أقصى . مما مؤداه أن ما زاد من دخل صاف للمهنى عن خمسين ألف جنيه سنوياً يخضع للضريبة ولو حقق ذلك خلال فترة الإعفاء المقررة قانوناً.

المبحث الثانى

تحديد وعاء الضريبة

تسري الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية علي أساس الإيرادات الصافية التي تتحقق خلال سنة0

سنوية الضريبة

أكدت المادة 33 من القانون مبدأ سنوية الضريبة، بقولها "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا وعلي أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة"0

ويعتد بالسنة الميلادية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر كأساس لحساب الضريبة0

الإنقطاع عن ممارسة المهنة أو النشاط

إذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه خلال السنة، فإنه يدخل في وعاء الضريبة الأرباح التي تحققت خلال المدة التي مارس فيها المهنة أو النشاط فقط، ويسري هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأي سبب آخر0

تقسيم

تفرض الضريبة علي الإيرادات الصافية. وللوصول إلي هذه الإيرادات يتعين أن نحدد أولا الإيرادات الإجماليةالتي تدخل في وعاء الضريبة، ثم نخصم

التكاليف التي تكبدها الممول للحصول علي صافى هذه الإيرادات، ونبين ذلك في مطلبين هما:

المطلب الأول

الإيرادات الإجمالية التي تدخل فى وعاء الضريبة

تحديد الإيرادات على أساس مبدأ القبض:

يدخل في وعاء الضريبة كل إيراد نتيجة العمليات التي باشرها الممول علي إختلاف أنواعها إذا كان الممول قد قبض فعلا هذه الإيرادات، حيث لا يكفي استحقاق الإيراد لكي يدخل في وعاء الضريبة كما هو الحال بالنسبة للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية0

ذلك لأن طبيعة النشاط المهني أو غير التجاري تختلف عن طبيعة النشاط التجاري والصناعي، فبينما تكون العلاقات غالبا محدودة بالخدمة التي يقدمها المهني لعميله ولا يتصور تأجيل استحقاق مقابل هذه الخدمة إلي وقت آخر، فإن العلاقات التجارية والصناعية تكون ممتدة في الزمن، ويتصور تكرارها وتشابكها بين المنشأة والعميل، أو بين المنشأة والمنشآت الأخرى، مما قد يستدعي تأجيل دفع قيمة السلعة أو الخدمة إلي وقت آخر0

لذلك أخذ المشرع بالوضع الغالب بالنسبة لكل ضريبة فسمح بمبدأ الاستحقاق في مجال الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، وطبق مبدأ القبض في مجال الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية. وتطبيقا لذلك تسري الضريبة علي الأرباح غير التجارية علي الإيراد المقبوض حتى ولو كان عن عمليات تمت في سنوات سابقة أو عن عمليات لم يتم أداؤها حتى نهاية السنة الضريبية، ولا تخضع للضريبة الأرباح التي استحقت ولم يتم قبضها.

أنواع الإيرادات التي تخضع للضريبة: تسري الضريبة علي الإيراد سواء كان نقديا أو عينيا ([715])، كالأتعاب ولو كانت في صورة مرتب ثابت، ولا يهم

([715]) تذهب مصلحة الضرائب إلي خضوع الإيراد الذي يحصل عليه الفنان في شكل نقوط نقدي أو عيني للضريبة طالما أنه تحقق بسبب مزاولة المهنة ولقاء عمل قام به الفنان فعلا بقصد الكسب وتحقيق الربح0 أنظر التعليمات التفسيرية رقم 12 الصادرة في 1978/8/15.

أن يكون مصدر الإيراد مشروعا يتفق مع القانون أو غير مشروع، كما تفرض الضريبة علي الهبات النقدية والعينية المتعلقة بمزاولة المهنة ([716])0

وعموما فإن الأرباح الخاضعة للضريبة علي الأرباح غير التجارية هي التي تتصل بالنشاط المهني اتصال السبب بالمسبب ولو تحقق بصفة عارضة ([717])، وقد بين القانون أمثلة منها ، وهى عائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً أو أية مبالغ يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق المكتب المهنى أو غير التجارى. 0

الإيرادات التي لا تخضع للضريبة: لاتخضع للضريبة الإيرادات التالية :

1 – إيرادات العقارات ورؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشأة .

2 – المكافآت والجوائز المالية التي يحصل عليها الممول من المؤتمرات العلمية التي يشارك فيها، أما الجوائز التي يحصل عليها الممول وتكون متصلة بنشاطه المهني فتخضع للضريبة([718])0

المطلب الثاني

التكاليف التي تخصم من الإيراد الإجمالي

يسمح القانون بخصم التكاليف التي يتكبدها الممول في سبيل الحصول علي الدخل من الإيرادات الإجمالية الداخلة في وعاء الضريبة، ويبدو ذلك واضحا في نص المادة 33 من القانون التي تنص علي أنه: "ويكون تحديد صافي الإيرادات علي أساسالإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، بما فيها إهلاكات الأصول ، وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير".

([716]) د0 محمود رياض عطية، ص 745.

([717]) قضاء النقض في الطعن رقم 14 لسنة 46ق، جلسة 1979/1/9.

(1) قضت محكمة النقض في الطعن رقم 14 لسنة 16 ق جلسة 1979/1/9 بأن الجائزة التشجيعية للمخرج السينمائي تخضع لضريبة المهن غير التجارية إذا كانت متصلة بنشاطه المهني في الإخراج السينمائي0

بعض صور التكاليف الواجب خصمها

قدم المشرع أمثلة للتكاليف التي يجب خصمها من الدخل الإجمالي، ووردت هذه الأمثلة في المادة 33 من القانون وهي:

1 – رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة0

2 – الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون0

3 – المبالغ التي يؤديها الممولون إلي نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات.

4 – أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر .

ويشترط أن لايزيد جملة ما يعفى للممول من المبالغ المقررة بالبندين 3، 4 المذكورين، على ثلاثة آلاف جنيه

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أى دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من القانون

ويكون اعتماد هذه التكاليف ([719]) من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة.

6 – التبرعات وقد فرق المشرع بين نوعين منهما:

أ – التبرعات المدفوعة أو التي تؤول إلي الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها الهيئات العامة تخصم بالكامل أيا كان مقدارها بشرط أن لايتجاوز مبلغ التبرعات عن صافى الإيراد السنوى ، حتى لاتؤدى زيادة التبرعات إلى تحقيق خسارة أو زيادة الخسارة .

ب – التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمى المصرية ، تخصم في حدود 10% فقط من صافي الإيراد السنوي0

([719]) الفقرة الأخيرة من المادة 44 من اللائحة التنفيذية للقانون.

ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (6) من القانون0

أمثلة أخرى للتكاليف الواجب خصمها

وبجانب الأمثلة التي أتي بها المشرع لخصم التكاليف في المادتين 33 و 34من القانون فإنه يمكن خصم تكاليف أخري طالما تكبدها الممول في سبيل الحصول علي الدخل، ومن هذه التكاليف:

1 – إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة.

2 – مصاريف المياه والإضاءة وأعمال التنظيف0

3 – مصاريف انتقال الممول وموظفيه في أعمال المهنة، ومصاريف السيارة أو السيارات المخصصة للمهنة0

4 – الأجور والمرتبات التي يدفعها الممول بما في ذلك مرتب الزوجة أو الأبناء طالما ثبت أنها مقابل عمل فعلي وفي حدود أجر الممثل0

5 – أقساط استهلاك الأجهزة والآلات والأثاث والسيارات وغيرها من الأصول المادية المستخدمة في مزاولة المهنة أو النشاط0

وتوزع التكاليف المشتركة بين المهنة ومعيشة الممول نسبيا بحيث لا تتحمل المهنة من التكاليف إلا ما يخصها فقط0

ولا يجوز خصم مصاريف العلاج أو تكاليف الطعام أو الملبس والسكني التي ينفقها صاحب المهنة غير التجارية علي نفسه من وعاء الضريبة، لأن هذه المصاريف من قبيل استعمالات الدخل بالنسبة لكل ممول، فهو ينفقها للحفاظ علي حياته والتمتع بها بصفة أصلية، وللتمكن من مواصلة عمله بصفة تبعية ومن ثم لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة[1]0

ولا وجه لقياس مصاريف علاج الممول علي مصاريف علاج العاملين بالمنشأة، من حيث اعتبارها نفقات تخصم من إجمالي أرباحها، ذلك لأن تكاليف

---

[1] إدارة الفتوي لوزارة الخزانة بمجلس الدولة، بالملف رقم 2/4/4، الفتوي رقم 2283 بتاريخ 1971/11/29.

علاج العاملين بالمنشأة إنما تعد نفقة تتكبدها المنشأة لرفع الطاقة الإنتاجية للعاملين تحقيقا للربح، فضلا عن أن هذه التكاليف يلزم قانون العمل رب العمل بها جبرا عنه، علي خلاف نفقات علاج الممول شخصيا التي يكون القصد من وراء إنفاقها هو الحفاظ علي صحة الإنسان نفسه ودرء الألم من جسده، وإن تحقق من ورائها نفعا يتمثل في قدرته علي مواصلة العمل والإنتاج وتحقيق الأرباح0

ومع ذلك يحق للفنان علي سبيل المثال أن يخصم من الدخل الإجمالي نفقات الملابس والماكياج وغيرها من النفقات التي استلزمها تمثيل دوره في الفيلم أو المسرحية التي يشارك فيها، لأنها من النفقات اللازمة لمزاولة مهنته ولا يمكن اعتبارها من استعمالات الدخل0

ترحيل الخسائر

الأصل أن كل سنة تتحمل أرباحها بالتكاليف الفعلية التي تحملها الممول في تلك السنة دون أن تتحمل سنة ما بتكاليف سنة أخري، ولكن المشرع قد خرج علي هذا الأصل العام حين قررت الفقرة الأخيرة من المادة 35 بأن يتمتع الممول الذي يمسك دفاتر منتظمة وحده بحق ترحيل الخسائر الناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط وذلك لمدة خمس سنوات أسوة بما هو متبع في النشاط التجاري والصناعي وفقا لنص المادة 29 من القانون، ولا يتمتع بذلك الترحيل الممول الذي لا يمسك دفاتر منظمة0

الفصل الثالث

الضريبة على إيرادات الثروة العقارية

مقدمة

تشمل إيرادات الثروة العقارية إيرادات الأراضى الزراعية وإيرادات العقارات المبنية وكان المشرع قد أفرد الباب الخامس من الكتاب الثانى من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 لأحكام الضريبة على إيرادات الثروة العقارية . وقد وردت هذه الأحكام فى المواد من 37 إلى 42 من القانون المذكور.

وبموجب تطبيق أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008 فقد انحصرت الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل – المقررة بالقانون رقم 91 لسنة 2005 – فى الصور الاتية :

1-إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى .

2-إيرادات الوحدات المفروشة .

3-إجمالى التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى للبناء عليها.

ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً: إيرادات العقارات المؤجرة فقاً لأحكام القانون المدنى

وفقاً لنص المادة 39_"يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقا لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية مخصوما منها 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

ومن المعلوم أن نظام إيجار االأماكن قد تغير بصورة جوهرية اعتباراً من صدور القانون رقم 4 لسنة 1996 ، حيث كان العمل يجرى وفقاً لأحكام القانون 49 لسنة 1977 – والقوانين الأخرى – على سريان عقود الإيجار دون تحديد لمدة زمنية لانقضائها ، ولا يجوز أن تنقضى بغير رغبة المستأجر ، بالمخالفة لأحكام القانون المدنى التى تجعل عقد الإيجار ، كغيره من العقود يسرى بإرادة طرفيه ولآجل معلوم يتفقان عليه .

ثم أتى القانون رقم 4 لسنة 1996 ليعود بالقاعدة القانونية لتأجير الأماكن إلى أصلها ويجعل عقد الإيجار خاضعاً لأحكام القانون المدنى ، فهو يبدأ وينتهى بإرادة طرفيه .

واعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم 4 لسنة 1996 ، أى من 31 /1/1996 ، تسرى أحكام القانون المدنى على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها ، وكذلك علي الاماكن التي انتهت عقود إيجارها قبل العمل بهذا القانون أو تنتهي بعده لأي سبب من الأسباب دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها طبقا للقانون . سواء كان العقار مشيدا قبل 30 يناير سنة 1996 أو بعد هذا التاريخ هذه العقود . ومن ثم تطبق بشأن هذه العقود أحكام القانون المدني فيما يتعلق بقيمة الإيجار ومدة العقد ، حيث بعتد فى ذلك بإرادة المؤجر والمستأجر .

وتبعاً لهذا التغيير فقد أخضع المشرع الضريبى الإيجارات التى تتم وفقاً لعقود إيجار مبرمة وفقاً لأحكام القانون المدنى للضريبة على الثروة العقارية ، بحيث يخضع للضريبة إجمالى الإيراد مخصوماً منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف والمصاريف .

ثانياً : إيرادات الوحدات المفروشة

تنص المادة (41) على أن تسرى الضريبةعلى الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوما منه 50%مقابل جميع التكاليف

وقد اعتبر القانون التأجير مفروشاً يخضع للضريبة سواء كان المؤجر مالك العقار أو غيره، وسواء انصب التأجير مفروشاً على العقار كله أو وحدة سكنية ، أو جزء منها ، بشرط أن يكون الغرض من التأجير هو السكن أو مزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو منهة غير تجارية . وقد اضاف القانون عبارة (أو لأى غرض آخر) ليمنع الجدل فيما إذا كان الغرض من التأجير غير ما حدده المشرع من أغراض تجعله سبباً لفرض الضريبة.

والعبرة فى تحديد ما إذا كان المكان مؤجراً مفروشاً هو النظر فى طبيعة الإيجارة .[720] ويتحقق ذلك إذا كانت الإجارة تشمل بالإضافة إلى منفعة العين أو المكان فى ذاته منقولات أو مفروشات ذات قيمة حقيقية تفى بالغرض الذى قصده المتعاقدان واستعمال المكان مفروشاً. ويكفى لاعتبار المحل مفروشاً أن يزوده المؤجر بمنقولات من عنده تفى بالغرض المؤجر من أجله ، ولا يشترط أن يشمل الإيجار العناصر المعنوية للمحل التجارى كالإسم والسمة التجارية وحق الاتصال بالعملاء أو غيره.

وتتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس الإيجار الفعلى ، أى الإيجار المثبت بعقد الإيجار إذا كان خالياً من الصورية ، أو بالإيجار الفعلى الذى يثبت بكافة الوسائل .

أما التكاليف فإنها تتحدد بطرقة حكمية ، حيث يخصم من الإيجار الفعلى خمسين فى المائة مقابل جميع التكالبف والمصروفات التى تكبدها الممول لصيانة العقار والمحافظة عليه ، بغض النظر عن كونه أنفق فعلاً هذه القيمة المخصومة أو أقل أو أكبر منها ، أو لم ينفق شيئاً على الإطلاق.

لا تخضع للضريبة العقارات الداخلة فى أصول الشركة أو المنشأة

إذا كانت العقارات المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى ، أو مؤجرة مفروشة ، تشكل جزءً من أصول منشأة أو شركة ، فإن المشرع قرر فى المادة 46 من القانون أن لا تخضع للضريبة على الثروة العقارية الإيرادات الناتجة عن التأجير المدنى أو المفروش لهذه العقارات ، اكتفاءً بأن هذه الأجرة تدخل ضمن الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة على النشاط التجارى لهذه المنشأة أو الشركة .

---

[720] راجع فى هذا الصدد حكم النقض المدنى فى الطعنيين رقمى 2306 لسنة 56 ق جلسة 1991/1/13، و4013 لسنة 60 ق جلسة 1992/2/24.

ثالثاً : التصرفات العقارية

تفرض [721] وفقاً لنص المادة 42 من القانون ضريبة بسعر 2.5% وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى للبناء عليها، عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

ويقصد بالتصرف فى العقارات المبنية كل ما من شأنه أن يؤدى إلى نقل الملكية كالبيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة وغير ذلك فيما عدا الحالات التى استثناها القانون وفى حدودها . ولا تسرى هذه الضريبة على التصرفات فى العقارات المبنية أو الأراضى للبناء عليها الكائنة فى القرى وما يتبعها من كفور ونجوع وعزب ، وذلك كله وفقاً للقانون المنظم للإدارة المحلية .

وقد استحدث المشرع بالقانون رقم 11 لسنة 2013 النص على أن التصرف فى العقار غير المشهر يخضع لهذه الضريبة كغيره من التصرفات التى تتم بعقود مشهر. وبذلك يكون هذا القانون قد حسم الخلاف حول مدى خضوع العقارات غير المشهرة للضريبة .إذ ظل القضاء ردحاً من الزمن يربط بين واقعة التصرف الخاضع للضركيبة وبين كون العقار مشهراً ، فإذا لم يكن مشهراً فلا يخضع لهذه الضريبة . وكان لهذا الحكم تأثيره السلبى على العدالة الضريبية ذلك لأن العقارات التى يتم التصرف فيها بغير إشهار عقودها هى الأغلب فى السوق العقارى المصرى ، ومن ثم تفلت هذه العقارات من الضريبة ، وبكون خضوع العقارات المشهرة وحدها للضريبة بمثابة عقاب لمن يطيع القانون ويقوم بشهر العقار حماية لملكيته.

وبالتالى فإن النص الحالى بإخضاع كافة التصرفات المشهرة وغير المشهرة للضريبة فيه تحقيق للعدالة الضريبية من ناحية ، ونزول على واقع الأمر الذى يقوم عليه قانون الضريبة ، لأن العبرة فى مسائل الضرائب بالواقع من الأمور .

---

[721] مستبدلة بنص القانون رقم 11 لسنة 2013 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 20مكرر بتاريخ 18-05-2013 .

ويتم إثبات التصرف بالنسبة للعقارات غير المشهرة بكافة طرق الإثبات ، بما فى ذلك المعاينة على الطبيعة ، أو الاطلاع على المستندات الخاصة بالملكية المترتبة عليها . والعبرة فى فرض الضريبة بتاريخ شهر التصرف ، فإذا لم يكن التصرف مشهراً فإن العبرة بالواقع الذى تدل عليه القرائن أو المستندات الدالة على ذلك وأن واقعة التصرف العقارى واقعة مادية تحدث فى زمن معين ولا يمكن بحال أن ترد إلى تاريخ سابق على حدوثها ، وهى ضريبة ذات نظام خاص لا يسرى بشانها مبدأ سنوية الضريبة ولا واقعة الربح السنوى . ولأن عدم التسجيل لا يحرم المشترى من كافة حقوقه التى يقرها له العقد ، ولا يجوز للبائع ان ينازعه بسبب عدم التسجيل .فينبغى أولاً التحقق من صحة العقد وجديته ولو كان عرفياً ، كما يجب التثبت من وضع يد المشترى على العقار فعلاً بصفة ظاهرة ومستمرة وبغير منازع ، فإذا ثبت هذا ثبوتاً كافياً بالنسبة لجدية التصرف ولو فى عقد عرفى كان للمصلحة أن تعترف بصحة هذا العقد[722].

ولم يشترط القانون أن يحصل المتصرف على قيمة العقار فعلا ، لذا اكتفى بأن يكون التصرف إرادياً ، ولو لم يحصل الممول على قيمته فعلاً ، إذ اعتبر القانون تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً.

الاستثناءات والإعفاءات :القاعدة العامة أن المشرع قد فرض ضريبة قدرها 5ر2% من اجمالى قيمة التصرفات فى العقارات المبنية والأراضى الواقعة سواء أنصب التصرف على هذه الأراضى بحالتها أو بعد اقامة منشآت عليها ولا فرق بين التصرف فى كامل العقار وبين التصرف فى جزء منه . وأن مناط الخضوع لهذه الضريبة حسبما ورد فى النص يتمثل فى التصرفات القانونية الابرادية الا ما استثناه المشرع منه أما تلك التصرفات فى العقارات التى يرجع كسب ملكيتها إلى أسباب لاارادية كالميراث فانها مستثناه من الخضوع لأحكام هذه الضريبة.

---

[722] راجع التعليمات التفسيرية الصادرة عن مصلحة الضرائب برقم 2 لسنة 1980 للفقرة الأخيرة من المادة 32 من القانون رقم 14 لنة 1939 المعدلة للقانون رقم 46 لسنة 1978 بتاريخ 1980/7/27.

التصرفات المستثناة من الخضوع للضريبة

ولقد استبعد المشرع التصرفات العقارية الآتية من الخضوع للضريبة

1-تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث.

راعى المشرع أن من الورثة ما يؤول إليه مال أو عقار لا يكون مستعداً لإدارته أو استثماره على النحو الصحيح ، أو قد يحتاج إلى التصرف فيه للاستفادة من قيمته لتدبير أموره الخاصة .لذلك استثنى المشرع من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة إليه من مورثه، شريطة أن تكون التصرفات قد وردت على العقارات الموروثة بحالتها، فإذا حدث تغيير فى حالة العقارات زال الإعفاء واستحقت الضريبة .

ويشمل التغيير ما يصيب العين من تغيير فى حالتها سواء من حيث الواقع أو القانون. ويكون هذا التغيير بإدخال زيادة على العين ، مما يبرر خضوع التصرف فيها للضريبة بعد أن كان غير خاضع . ويكون هذا التغيير بسبب يرجع إلى إرادة لوارث . كأن يقوم الوارث بإقامة بناء أو منشآت على العقار الموروث ، أو إجراء تقسيم على الأرض الفضاء مما يغير من شكل العقار أو الغرض المعد له، عن الحالة التى كان عليها عند الإرث .فإذا كان التغيير بإدخال انتقاص على العين أو كان مفروضاً على الورثة لا دخل لإرادة الوارث فيه ، فقد رأى مجلس الدولة أنه ليس ثمة مبرر لاعتباره سبباً لإخضاع التصرف فى العين للضريبة بعد أن كان غير خاضع لها.

وبتطبيق ذلك رأى [723] أن : - تقسيم الأراضى الزراعية بعد اعتماد قرار التقسيم يجعلها أرضاً معدة للبناء تتغيير طبيعتها القانونية والواقعية بعمل يرجع إلى الورثة أنفسهم ، فيؤدى هذا التغيير إلى زوال الإعفاء واستحقاق الضريبة .

- أما تعلية العقار ذى الدورين إلى أربعة أدوار فهو تغيير أدخله الورثة على العين بالزيادة فيها ، ويؤدى كذلك إلى زوال الإعفاء.

[723] الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : فتوى رقم 483 ملف رقم 334/2/37 جلسة 1986/4/16.

- أما العقار المبنى وأزيل البناء وبقيت الأرض خالية منه ودفعت ضريبة المبانى بحيث اقتصر الأمر على مجرد الأرض الفضاء ، فإن هذا التغيير وإن غير معالم العين إلا أنه أنقص منها على وجه ظاهر وأزال بعضها ، وبذلك لا يعتبر تغييراً مؤدياً إلى سقوط الإعفاء.

- كذلك فإن دخول الأرض الزراعية داخل كردون المدينة ، لأن الدخول فى الكردون وحده لا يكفى لجعلها أرض بناءً ويغير من طبيعتها ، كما أنه حدث بسبب لا دخل لإرادة لورثة فيه.

وفى رأينا أن المشرع حين أخضع تصرفات الوارث فى العقار الموروث للضريبة طالما تغيرت حالة العقار عما كان عليه عند الإرث ، لم يميز بين كون التغيير الذى أجراه الوارث قد زاد من العقار أو انتقص منه. فقد يكون فى تهدم العقار وانتقاصه ظاهرياً منفعة تعود على الوارث تفوق منفعته فيما لو تصرف فى العقار المرورث إليه بحالته ، كما قد يضطر الوارث إلى زيادة العقار بإضافة طابق أو وحدة سكنية إليه ليسكن فيها ثم يقوم بالتصرف فيه بعد ذلك مما يخضعه للضريبة . ومن ثم فإننا لا نوافق على التفرقة التى مجلس الدولة فى هذا الشأن. ونفضل ان يكون التغيير الذى يجريه الوارث بإرادته سبباً للخضوع للضريبة طالما كان التغيير جوهرياً ، سواء أدى إلى زيادة العقار أو انتقاصه.ظاهرياً.

2-تقديم العقار كحصة عينية فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. إن تقديم العقار كحصة عينية مقابل المشاركة هو نوع من التصرف العقارى ، لأنه بمثابة انتقال العقار من ذمة مالكه إلى ذمة الشركة . ومع ذلك فقد قرر المشرع استثناء هذه الصورة من التصرفات من الخضوع للضريبة تشجيعاً لإنشاؤء الشركات المساهمة . ومن ثم يشترط لعدم الخضوع للضريبة أن يقدم العقار كحصة عينية ، لا أن يباع بمعرفة ملكه ثم تقدم قيمته نقداً للمشاركة ، والثانى أن يكون الغرض من تقديم العقار عهو المشاركة فى رأس مال شركة مساهمة ، ومن ثم تخضع للضريبة التصرفات العقارية بنقل العقار للمشاركة فى أى نوع من الشركات الأخرى غير شركة المساهمة ن سواء كانت شركة أشخاص (تضامن أو توصية بسيطة) أو شركة أموال أخرى (توصية بالأسهم أو ذات مسئولية محدودة).

3-التصرفات العقارية الجبرية أو غير الإيرادية :

لما كانت الضريبة تفرض من حيث الأصل على التصرف الإيرادى ، الذى تتجه فيه نية المتصرف إلى انتقال العقار من ذمته إلى ذمة الغير ، فإن العقار الذى يتم التصرف فيه جبراً عن صاحبه لا يخضع للضريبة ، ومن الصور التى حددها المشرع للتصرفات الجبرية غير الغ]رادية التى تخرج عن نطاق الضريبة :

أ-البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية. ب- نزع الملكية للمنفعة او للتحسين.جـ- التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارية المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام. ذلك لأن التبرع لهذه الجهات يغنى عن سداد الضريبة على التصرفات لأن مآل العقار المتصرف فيه يتحقق به ما تهدف إليه الضريبة وهى إنفاقها فى المنفعة العامة ، ومن ثم فقد قرر المشرع إعفاء التصرف العقارى بالتبرع للحكومة أو إحدى وحداتها المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة كالهيئات العامة أو المشروعات النفع العام ، تشجيعاً للتبرع لهذه الجهات . أما إذا التبرع بالعقار لغير هذه الجهات المحددة حصراً فإن هذا التصرف يخضع للضريبة ، على أساس القيمة السوقية لهذا العقار فى تاريخ التبرع.

عدم سريان الضريبة على الأشخاص الاعتبارية:ولما كانت هذه الضريبة قد وردت ضمن الكتاب الخاص بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين فإنها لا تسرى على التصرفات التى يقوم بها الأشخاص الاعتبارية ، وإنما يقتصر سريانها على التصرفات التى يقوم بها الأشخاص الطبيعيون

إجراءات التحصيل :يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة 110 من القانون اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء المدة المحددة..وفى حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقارى تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ..

خصم الضريبة العقارية :يحق للممول أن يخصم من الضريبة المقررة على الثروة العقارية ما سدده من ضريبة عقارية مقررة بالقانون 196 لسنة 2008 – أوى أى قانون آخر – وذلك منعاً للازدواج الضريبز وقد اشترطت المادة 45 من القانون رقم 91 لسنة 2005 أن يكون الممول قد سدد الضريبة العقارية إلى مصلحة الضرائب العقارية فعلاً ، ولا يكفى أن تكون الضريبة مستحقة عليه . ويجب أن لا يتجاوز الخصم المقرر له الضريبة المقررة بقانون الضريبة على الدخل على نفس العقار .

الباب الثالث
ربط الضريبة وتحصيلها

تمهيد وتقسيم

تناول القانون رقم 91 لسنة 2005 أحكام ربط الضريبة وتحصيلها ، التى تسرى على الممول الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى ، فى مواضع عدة ، شغلت خمسة كتب ، ووقعت فى 93 مادة ، نتناولها فى فصلين على النحو التالى:

الفصل الأول: ربط الضريبة0

الفصل الثانى: تحصيل الضريبة0

الفصل الأول
ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب علي المكلف دفعه[1]، ويكون ذلك بخصم مبلغ من وعاء الضريبة في مقابل الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، والذى أطلق عليه المشرع وصف الشريحة المعفاة ، ثم يطبق على المبلغ المتبقى السعر الساري في تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة0

ويعتد في تحديد هذا المبلغ بالإقرار الذي يقدمه الممول لمصلحة الضرائب من واقع الدفاتر والمستندات التي يمسكها إذا كانت منتظمة وأمينة، و إلا كان للمصلحة أن تقدر الضريبة من وجهة نظرها مع تقرير حق الممول في الاعتراض أو الطعن علي هذا التقدير، مما يلزم اتباع كل من الممول ومصلحة الضرائب إجراءات معينة لربط الضريبة0

---

[1] د0 محمود رياض عطية، ص 584.

وعلي هذا فإننا نقسم هذا الفصل إلي أربعة مباحث، يخصص المبحث الأول لبيان حدود الشريحة المعفاة ، ويبين المبحث الثاني سعر الضريبة، ويوضح المبحث الثالث الإقرارات والدفاتر، ونختتم الفصل بالمبحث الرابع الذي يبين إجراءات ربط الضريبة0

المبحث الأول

الشريحة المعفاة

ظلت القوانين الضريبية تمنح الممول الحق في أن يخصم مبلغا من وعاء الضريبة في مقابل الأعباء الاجتماعية أو العائلية التي يتحمل بها بوصفه عضوا في جماعة، ويختلف مقدار هذا المبلغ تبعا لحالة الممول الاجتماعية، بحيث لا يؤدي الضريبة إلا علي ما يتجاوز هذا المبلغ.

وقد خالف القانون الحالى رقم 91 لسنة 2005 هذا الاتجاه ، حيث تخلى عن تحديد مبلغ مقابل الأعباء العائلية يتدرج خصمه حسب حالة الممول أعزباً أو متزوج أو متزوج ويعول أولاداً .

وقرر بدلاً عن ذلك أن يمنح الممول بغض النظر عن حالته الاجتماعية خصماً ثابتاً فى قيمته ، يمثل الحد الأدنى للدخل الذى لايخضع للضريبة ، والذى يمكن أن يعتبر مؤشراً عن الحد اللازم للمعيشة الذى ارتأى قانون الضريبة عدم المساس به ، والمقدر كقاعدة عامة بمبلغ خمسة الآف جنيه ، زاد أخيراً فبلغ ستة الآف ةخمسائة جنيه بالقانون رقم 96 لسنة 2015 .واعتبرها هى الشريحة المعفاة من بين شرائح الدخل التى تخضع للاسعار التصاعدية ، وكأن هذه الشريحة تخضع لضريبة بسعر صفر ، فلا يؤدى عنها الممول أى مبلغ للخزانة العامة .

ونظراً للطبيعة الخاصة للعاملين الذين يحصلون على مرتبات نتيجة أعمالهم لدى الغير ، وأغلبهم لايمتلك سوى راتبه فإن المشرع منحه خصماً إضافياً بواقع سبعة الآف الآف جنيه ، وصار الحد الأدنى لهذه الفئة هو ثلاثة عشر ألفاً وخمسائة جنيه.

ولا يسرى نظام الحد الأدنى أو الشريحة المعفاة على ممولى الضريبة على الأشخاص الاعتبارية ، من شركات أشخاص وأموال وغيرها.

كما لا يستفيد بالشريحة المعفاة الممولون الأفراد الذين يخضعون للضريبة بسعر قطعى أو ثابت على إجمالى دخولهم دون خصم ، وهم :

1- الممولون غير المقيمين الذين يؤدون خدمات تخضع لضريبة المرتبات بسعر 10%.

2- الممولون المقيمون الذين يحصلون على مرتبات من جهات عمل غير جهات عملهم الأصلية .

3- الممولون الذين يحققون إيرادات من التصرفات العقارية الخاضعة لسعر ثابت قدره 2.5% من إجمالى الإيرادات.

4- الممولون الخاضعون للضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً لأحكام الكتاب الرابع من القانون.

المبحث الثانـي

سعر الضريبة

يميز قانون الضريبة فى تحديد السعر الضريبى المطبق على الربح أو الدخل الخاضع للضريبة تبعاً لشخص الممول فرداً(شخصاً طبيعياً) أو شخصاً اعتبارياً ، وتبعاً لكون الممول مقيماً أو غير مقيم . بحيث يكون القول بأن بالقانون سعر عام وآخر خاص .

أولاً : السعر العام

يحدد القانون سعراً عاماً يطبق على الشخص الطبيعى وآخر للشخص الاعتبارى ويكون هو الأصل .

ووفقاً للمادة 8 من القانون رقم 91 لسنة 2005 تكون أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كالآتى :

الشريحة الأولى : أكثر من 6500 جنيه حتى 30000 جنيه (10%) .

الشريحة الثانية : أكثر من 30000 إلى 45000 جنيه (15%).

الشريحة الثالثة أكثر من 45000ألف جنية إلى 200000جنيه (20%)

الشريحة الثالثة : أكثر من 200000 جنيه (22.5%).

ويتم تقريب مجموع الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.

وبذلك يكون المشرع قد أخذ بنظام الشرائح التصاعدية بالنسبة لدخل الشخص الطبيعى ، بحيث تزاد الضريبة بزيادة الدخل0

أما بالنسبة للشخص الاعتبارى فطبقاً للمادة 49 يؤخذ بنظام السعر النسبى الثابت على الدخل الصافى ، وهو كقاعدة عامة 22.5% من صافى الأرباح الصافية ، يزاد فيصبح 40% على أرباح كل من هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزى ، و40.55 % على أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها.

وترجع المغايرة فى الأسعار بين الأشخاص الاعتبارية إلى اعتبارات الحفاظ على الحصيلة الضريبية من بعض الجهات ، حيث ظلت هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزى خاضعة لذات السعر المقرر فى القانون الملغى (40%) ، حتى يعوض هذا السعر التخفيض الكبير الذى قرره المشرع والذى وصل إلى 50% مقارنة بالقانون السابق ، يشجع على ذلك أن هذه الجهات خاضعة للحكومة ولا يخشى من زيادة السعر عليها تهرباً أو تجنباً للضريبة.

أما شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها فقد فرض القانون عليها سعراً نسبياً هو 40.55% ، يرجع تحديده إلى الوضع الذى كانت عليه اتفاقيات البحث عن البترول وإنتاجه قبل صدور قانون الضرائب السابق – رقم

157 لسنة 1981- حيث ([724]) كانت الحكومة المصرية قد تعاقدت مع شركات البترول ، وقد وضعت حساباتها ، ورتبت نظمها على أن تدفع الضريبة بنسبة 40.55% ، فإذا ما صدر القانون دون أن يضع فى اعتباره هذه النسبة ، لكان من الممكن أن تطالب بفرض السعر الضريبى المقرر بالقانون السابق – وهو 32 % حينئذٍ – مما يضيع على الدولة إيرادات قدرت وقتها بنحو مائة مليون جنيه فى العام الذى صدر فيه القانون فقط . وهو نفس السبب الذى من أجله حافظ القانون الجديد على هذا السعر .

ويقتصر تطبيق هذا السعر على الشركات العاملة فى مجال البحث عن البترول والغاز وإنتاجه ، وهى شركات لها وصف ومدلول قانونى معين ينصرف ([725]) إلى تلك الشركات التى تربطها بالدولة اتفاقات تسمح لها بذلك ، وهى اتفاقات الامتياز التى تحدد مناطق البحث ، ومدة الاتفاقية ، والقواعد التى تعالج بها مصروفات البحث والاستكشاف . ونتيجة لذلك لا يمكن لشركة أن تشتغل بالبحث عن البترول والغاز وإنتاجه بدون ترخيص بذلك من الدولة يأخذ شكلاً قانونياً .

ومن ثم فإن الشركات البترولية الأخرى ، ومنها الشركات التى تقدم خدمات بترولية كتأجير المعدات وأجهزة الحفر وعمليات تنظيف وطلاء المعدات الخاصة بشركات البترول ، لاتخضع لهذا السعر الخاص ، وينطبق عليها السعر العام وهو 20% فقط على صافى أرباحها.

ثانياً :الأسعار الخاصة

حدد القانون رقم 91 لسنة 2005 أسعاراً خاصة تطبق على ممولين بذاتهم ، وهم الأشخاص غير المقيمين ، أو من يحققون دخولاً معينة ، تناولنا الحديث عن بعضها عند عرض أحكام الضريبة على المرتبات ، وأفرد القانون لصور أخرها من الدخول يحققها غير المقيمين ، تخضع لضريبة بسعر نسبى

([724]) راجع مضبطة مجلس الشعب بشأن مشروع قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981، الجلسة الثانية والثمانون، بتاريخ 10أغسطس 1981.

([725]) راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملفها رقم 268/2/37، بجلستها المنعقدة بتاريخ 15 فبراير 1984.

هو 20% ، وتسمى بالضريبة المستقطعة من المنبع ، التى تناولها الكتاب الرابع من القانون ، فى المواد 56، 57، و58 منه .

وتنص المادة 56 على أنه : " تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين، وذلك دون خصم أى تكاليف منها.

فهذه الضريبة ذات سعر نسبى ، تتحدد بواقع 20% على المبلغ الإجمالى ، ويخضع لها غير المقيم ، ويلزم بخصمها أو استقطاعها من المنبع دافع هذه المبالغ سواء كان ممولاً مقيماً (شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً) أو غير مقيم يعمل فى مصر من خلال منشأة دائمة فيها.

وقد حصرت المادة 56 المبالغ التى تسرى عليها هذه الضريبة فى العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضى والفنان والعمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

كما قرر القانون رقم 53 لسنة 2014 الضريبة على توزيعات الأرباح الناتجة عن المساهمة فى الأوراق أو الحصص المالية للشركات ، ولأرباحها الرأسمالية الناتجة عن بيع أو التصرف فى هذه الأوراق أو الحصص . وحدد لها سعراً خاصاً بواقع 10% ، يخفض إلى 5% إذا زادت مساهمة الممول فى الشركة على 25% .

المبحث الثالث

الإخطارات والإقرارات

يقوم تحديد دين الضريبة بدقة وعدالة على تعاون الممول وغيرهم مع إدارة الضريبة فى توفير البيانات اللازمة عن الممول ونشاطه وتعاملاته وأرباحه، حتى لا يبنى تقدير مبلغ الضريبة على حكم مصلحة الضرائب وما قد يكون فيه من جور ، أو على ما يفصح عنه الممول من حقائق قد لاتكون كافية ، أو مضللة تؤدى إلى تهربه من الضريبة .

لذلك ألزم القانون الممولين وغيرهم ممن يتعاملون معهم بتقديم عدد من الإخطارات وإمساك دفاتر ، وتقديم إقرارات ، توضح حقيقة التعاملات ، وتعبر بجلاء على الدين الضريبى .

ونقسم هذا المبحث إلى مطلبين ، نخصص أولهما للإخطارات والدفاتر ، والثانى للإقرارات الضريبية.

المطلب الأول

الإخطارات وإمساك الدفاتر

أولاً : الإخطارات

حددت المواد 74، ، 76، و77 ، و79، و80 ، و81 الإخطارات التى يلزم للممولين وغيرهم تقديمها ، وهى :

1- الإخطار ببدء مزاولة النشاط أو تغييره.

2- الإخطار عن الممول المتعامل مع بعض الجهات .

3- الإخطار بالتوقف.

4- الإخطار بالتنازل.

ونبين ذلك فيما يلى :

1- الإخطار ببدء مزاولة النشاط أوتغييره

ألزمت المادة 74 من القانون كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجارى أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ مزاولة هذا النشاط. ومن ثم لا يلتزم ممول الضريبة على المرتبات أو الثروة العقارية بتقديم هذا الإخطار([726]).

([726]) يلاحظ أن ممولى الضريبة على المرتبات وعلى الثروة العقارية عليهم التزام بإخطارات خاصة فى الأحوال التى نص عليها القانون ، فبالنسبة لأصحاب المرتبات فإن الإخطار عنهم واجب على رب العمل

كما يلتزم الممول بهذا الإخطار فى كل حالة يحدث فيها تغيير يتعلق بالنشاط أو المنشأة ، وخاصة عندما ينشىء الممول فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر ، أو يغير من نشاطها ، أو من شكلها القانونى أو اسمها التجارى أو غير ذلك.

ويقدم هذه الإخطارات الممول الفرد أو ممثله أو نائبه القانونى ، بينما يلتزم بذلك الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو مديره أو عضو مجلس إدارته أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات والإجراءات التى تتبع فى شأنه ([727]).

ويعد فى حكم الإخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية قيام الممول باستخدام النموذج الالكتروني المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الالكترونية (بوابة الحكومة الالكترونية) خدمة ممولى الضريبة الدخل .

واعتبرت المادة 82 من القانون تقديم الممول الإقرار لأول مرة بمثابة إخطار بمزاولة النشاط ، وبالتالى فإن هذا الإقرار يحل محل الالتزام بالإخطار ، دون أن يحل الإخطار عن الإقرار الأول، ذلك لأن بيانات الإقرار تتضمن معظم بيانات النشاط ، بينما لا يتضمن الإخطار بيانات جوهرية مطلوبة فى الإقرار كالإيرادات والتكاليف والأرباح.

2- الإخطار عن الممول المتعامل مع بعض الجهات

حاول القانون أن يستغل تعامل الممول مع بعض الجهات لإنجاز معاملات خاصة به فى أن تزود هذه الجهات مصلحة الضرائب بمعلومات عن

بصفة أساسية ما لم يكن رب العمل غير مقيم فى مصر ، ومن ثم ينتقل الالتزام ببيان المبلغ ودفع الضريبة على مستحق الإيراد ذاته .

كذلك الحال فإن أصحاب الثروة العقارية يلزمون بالإخطار عما يملكونه من أراض زراعية وعقارات مبنية إلى مكاتب تحصيل الضريبة على العقارات المبنية والأطيان الزراعية، بشرط أن يزيد صافى إيرادات كل ممول عن خمسة آلاف جنيه سنوياً.

([727]) راجع المادة 90 من اللائحة التنفيذية .

هذا الممول ، تفيد فى حصره، والتعرف على معاملاته ، بما يساعد فى الحد من التهرب الضريبى ، أو تعيين دين الضريبة.

وقد وردت هذه الجهات فى المادتين 76، و77 من القانون ، وهى الجهات القائمة بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع فيها ، وجهات الاختصاص التابعة للوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات ، التى يكون من اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة .

ويقع على جميع هذه الجهات واجب إخطار مصلحة الضرائب العامة عن أسماء المتعاملين معها وموضوع تعامل . ولم تستثن من هذا الالتزام سوى وزارة الدفاع احتراماً لطابع السرية اللازم فى تعاملاتها.

3- الإخطار بالتوقف

تنص المادة 79 من القانون علي أنه: "إذا توقف المممول عن العمل كليا أو جزئيا تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتي التاريخ الذي توقف فيه العمل"0

ويمكن أن يكون التوقف كليا بإنهاء جميع أنشطة المنشأة وفروعها عن العمل، أو يكون التوقف جزئيا ويقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه، كما قد يكون التوقف اختياريا بإرادة الممول أو جبريا دون إرادة منه0

ولا يعتبر من قبيل التوقف عدم مزولة المنشأة للعمل فترة معينة من السنة إذا كانت طبيعة عملها تقتضي ذلك، كحالة المنشأة التي تقوم باستغلال الكبائن المعدة للاصطياف علي شاطيء البحر في موسم الصيف[1] أو عندما تغلق المنشأة أبوابها وتنقطع عن العمل لمدة معينة وذلك لقيام أصحابها بأجازتهم

---

[1] د0 السيد عبد المولي: ص 166.

السنوية[2]، حيث لم تنصرف النية إلي إنهاء كل أو بعض نشاط المنشأة[3]، كما لايعد توقفاً ([728]) استغلال الممول الأسواق وفق نظام المزايدة لمدة محددة طبقاً لتعاقده مع الوحدة المحلية إذا انتهى العقد الأول دون أن تتعاقد معه الوحدة المحلية بعد ذلك ، فلا يلزم بالإخطار بالتوقف لعدم انصراف نيته عن إنهاء نشاطه.

كما لا يعد توقفا جزئيا التوقف القاصر علي جزء من أجزاء المنشأة كتوقف آلة من آلات المصنع، إذ رغم هذا التوقف يستمر نشاط المنشأة وإن كان يطرأ عليه بعض النقص ([729]) ، الذي لا يرقي إلي إنهاء الممول لجزء من نشاطه0

---

(2) ومما يدل علي أن الانقطاع عن العمل لفترة من الوقت لا يعد توقفا أن المشرع قد استعمل عبارة التوقف الجزئي للدلالة علي انهاء جزء من نشاط المنشأة، ولم يستعمل عبارة التوقف الوقتي، أنظر في هذا المعني: د0 دلاور علي ومحمد حمدي النشار، ص 162.

(3) تباين موقف محكمة النقض إزاء مدي التزام مؤجر الشقق المفروشة بالإخطار بالتوقف عن الفترات التي تكون فيها هذه الشقق غير مشغولة بالسكان، فقضت في الطعن رقم 2013 لسنة 55 ق جلسة 1992/5/25 بالتزام المؤجر بواجب الإخطار بالتوقف كغيره من مزاولي الأنشطة التجارية والصناعية الأخري، لأن القول بغير ذلك ينطوي علي تقييد لمطلق النص بدون قيد أو تخصيص لعمومه وبغير مخصص، ثم قضت في حكم آخر (الطعن رقم 1487 لسنة 57 ق جلسة 1994/4/11) بأن بقاء العين علي التأجير مفروش بدون استغلال لإحجام المستأجرين عنها لا يعني بطريق اللزوم أن الممول قد توقف عن النشاط بما يوجب عليه الإبلاغ أو توقيع الجزاء المنصوص عليه في المادة 58 (32 حاليا) لأن عدم التوقف الواجب الإبلاغ وتوقيع الجزاء عليه لا يفترض وإذا تخلل النشاط فترات ينقطع فيها تسلسله واستمراره بحسب طبيعته فإن ذلك لا يؤدي بطريق اللزوم إلي افتراض التوقف المنصوص عليه في القانون0 انظر ممدوح عبد الحفيظ: الموسوعة الضريبية في ضوء المباديء التي قررتها محكمة النقض، مطبوعات نادي القضاة، القاهرة، 1996، ص 275 – ص 276.

ولم يعد لهذا الخلاف من مجال فى ظل القانون الحالى رقم 91 لسنة 2005 حيث لم ينظم القانون إجراءات خاصة بالوحدات المؤجرة مفروشة ، وأصبحت داخلة ضمن إيرادات الثروة العقارية التى لا يلزم الممول بتقديم إقرار عنها إذا كانت هى مصدر دخله الوحيد ما لم يتجاوز صافى الدخل السنوى منها خمسة ألاف جنيه سنوياً.

([728]) قضاء النقض في الطعن رقم 1011 لسنة 67 ق ، جلسة 2004/12/14.

([729]) محكمة المنيا الابتدائية، القضية رقم 12 تجاري كلي بتاريخ 1950/4/27، الجرف، جزء خامس، ص 257.

كما أن دخول شريك في شركة قائمة لا يعني توقف نشاطها([730])0

كذلك فإن تغيير السنة المالية للمنشأة من سنة متداخلة إلـي سنة ميلاديـة كاملة لا يعد توقفا([731])0

ولا تعتبر فترة التصفية فترة وقوف عن العمل إنما تعتبر امتدادا للمنشأة ذلك لأن تقرير تصفية المنشأة لا يترتب عليه إلغاء تعهداتها، لا من جانبها ولا من جانب من تعاقدت معهم، وهو ما يترتب عليه ضرورة أن تنجز في فترة التصفية الأعمال المتعاقد عليها.

ولما كان الفقه والقضاء قد استقرا علي أن الشخصية المعنوية للشركة تستمر إلي أن تتم تصفيتها، فإن فترة التصفية تعتبر فترة مزاولة للنشاط، وتخضع الأرباح التي تحققها أثناءها للضريبة، ويسري عليها مبدأ سنوية الضريبة، ولا يسوغ إرجاء الضريبة عليها حتي تمام تصفية الشركة، وذلك سواء التزم المصفون أغراض التصفية، أم مارسوا نشاطا استغلاليا حقق ربحا للمنشأة ([732])، وبالتالي تخضع أرباح التصفية للضريبة0

والأصل أن تحسب الضريبة في حالة التوقف من بداية السنة الضريبية حتي تاريخ التوقف، إلا أن ذلك مرهون بأن يخطر الممول مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذي توقف بواقعة التوقف، و إلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

وتعتبر وفاة الممول في حكم التوقف عن العمل، وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 79 من القانون علي أنه إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو إذا

([730]) حكم النقض في الطعن رقم 1451، لسنة 53 ق جلسة 1991/11/18.

([731]) حكم النقض في الطعن رقم 609 لسنة 54 ق جلسة 1990/5/28.

([732]) أحكام النقض في الطعون أرقام: 366 لسنة 21 ق بتاريخ 1954/2/4 و 209 لسنة 21 ق بتاريخ 1964/2/12 و 213 لسنة 21 ق بتاريخ 1967/5/24 ونفس المبدأ حكم النقض في الطعن رقم 251 لسنة 34 ق جلسة 1985/12/2، قضاء النقض الضريبي، ص 296، وأيضا منشور مصلحة الضرائب رقم 14 في 1955/7/5، وتعليماتها التفسيرية رقم (1) للمادة (58) من القانون رقم 14 لسنة 1939 والتي تقابل المادة 24 من القانون الحالي، وانظر د0 محمود رياض عطية، ص 571، وهامش رقم (1) ص 571، وص 572.

توفي صاحبها، خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف، يلتزم ورثته الإخطار عن التوقف خلال مدة ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم، مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوما من هذا التاريخ0

وإذا لم يكن هناك من يتابع العمل في المنشأة بعد وفاة الممول فلا محل للالتزام بالإخطار المذكور[1]، ويكون الورثة مسئولين عن الضريبة المستحقة علي أرباح مورثهم حتي تاريخ الوفاة0

أما في الشركة التي تكون بين أكثر من شريكين فإنه إذا توفي أحد الشركاء فإن وفاته لا تعني دائما توقف المنشأة عن العمل يوجب الإخطار طالما استمرت الشركة قائمة بعد وفاته وزاولت نشاطها دون أن يتغير الشكل القانوني للمنشأة. وقد قضت محكمة النقض[2]، بعدم التزام ورثة الشريك المتوفي بالإخطار المنصوص عليه في المادة 58 من القانون رقم 14 لسنة 1939، والتي تقابل نص المادة 79 من القانون الحالي0

ولا يغني عن الإخطار توقف الممول عن مزاولة كل أو بعض نشاط المنشأة توقفا جبريا لسبب لا يد له فيه كأن تحظر الدولة مزاولة هذا النشاط، أو لمرض أصاب الممول فأقعده عن العمل أو لغير ذلك، كما لا يغني عن الإخطار بالتوقف علم مصلحة الضرائب بالوفاة[3]0

ولم يحدد القانون شكلا معينا للإخطار، وإن كانت اللائحة التنفيذية قد نظمت أوضاعه ([733]).

---

(1) د0 محمود رياض عطية، ص 572.

(2) الطعن رقم 2307 لسنة 54 ق جلسة 1993/2/27.

(3) حكم النقض في الطعن رقم 207 لسنة 29 ق، جلسة 1964/4/1، مجموعة أحكام النقض المدنية، السنة 15، ص 492، والطعن رقم 146 لسنة 46 ق جلسة 1979/12/4، قضاء النقض الضريبي، ص 295.

([733]) نصت المادة 30 من اللائحة التنفيذية على أن يكون الإخطار عند توقف المنشأة على النموذج رقم (25 توقف) ، ويجوز أن يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الالكترونى باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفةالمصلحة ، ويعتر استلاماً لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسلة إليه من المصلحة.

ويترتب على عدم الإخطار بالتوقف فى الميعاد أن تحسب الضريبة على أساس أرباح سنة كاملة ، لاعن الفترة من تاريخ بدء السنة الضريبية إلى تاريخ التوقف ، جزاء عدم التزام الممول بالقانون.

وقد سمح القانون الجديد بعدم توقيع هذا الجزاء إذا أثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد تاريخ توقفه الذى لم يخطر عنه فى الميعاد، ومن ذلك ([734]) أن يعقب التوقف مغادرة الممول البلاد نهائياً ، أو أن يتقرر غلق المنشأة غلقاً جبرياً أو إدارياً ، أو أن يترك الممول مكان مزاولة النشاط لمالك العقار ، أو أن يتم الاستيلاء على هذا المكان للمنفعة العامة، وذلك كله ما لم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيرادات بعد تاريخ التوقف. .

ويجب أن يتقدم ورثة الممول الذى توقفت المنشأة بسبب وفاته بإقرار مستقل ، يرفق به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح، وقد حدد المشرع ميعاداً لتقديم هذا الإقرار بتسعين يوما تحسب من تاريخ الوفاة، مراعاة لظروف الورثة0

وفي جميع الأحوال يمتنع علي مصلحة الضرائب أن تطالب المنشأة المتوقفة عن العمل بدين الضريبة إلا بعد شهرين من انتهاء سنتها المالية([735])0

4- الإخطار بالتنازل

يؤدي التنازل عن المنشأة إلي انتقال ملكيتها كلها أو بعضها إلي ممول آخر له شخصية قانونية متميزة عن شخصية المتنازل0وقد يكون التنازل بعوض أو بغير عوض0

والتنازل المقصود في القانون الضريبي هو التنازل عن عين العمل المستحقة عنه الضريبة، والذي تحتفظ به المنشأة بكيانها الأصلي وبطبيعتها الأصلية، أي التنازل عن أصول مادية ومعنوية تصلح للاستغلال ويكفي أن تحقق ربحا يخضع للضريبة، أما إذا هلكت المنشأة وفقدت وحدتها وتحللت

([734]) المادة 100 من اللائحة التنفيذية للقانون.

([735]) حكم النقض في الطعن الصادر في أول أبريل 1964، مشار إليه في د0 السيد عبد المولي، ص 169.

عناصرها فلا يعد ذلك تنازلا من الناحية الضريبية([736])0ويعتبر من قبيل التنازل تخارج الشركاء من الشركة واستقلال شريك واحد بملكيتها، أو تغير الشكل القانوني للمنشأة الفردية إلي شركة تضامن بانضمام شريك أو أكثر إليها، لما يترتب علي ذلك التغير من انقضاء المنشأة الفردية وميلاد شخص جديد هو شركة التضامن التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة([737]).كما يعد تنازلا تقديم الممول منشأته كحصة في رأس مال شركة تضامن، أو اندماج شركة في أخري، لأن ذلك ينطوي علي تنازل منه عن أصول منشأته الفردية، وبالتالي فإن شراء أصول وخصوم المنشأة عن طريق المزاد العلني الاختياري يعد تنازلا كليا عن المنشأة [738].

كذلك تعد السيارة الأجرة منشأة يسري عليها أحكام التنازل عند بيعها أو نقل ملكيتها إلي الغير([739])0

ولا يعد تنازلا عن المنشأة تسليم العين المؤجرة إلي مالكها خالية من أدواتها ومعداتها بانتهاء عقد الإيجار لأي سبب من الأسباب ([740])، كما لا يعد تنازلا بيع بعض أصول المنشأة إلي الغير ، طالما لم يؤد ذلك إلي توقف صاحبها عن العمل في المنشأة، لأن المشتري لهذه الأصول لم يشتر كل أو بعض المنشأة التي تمثل مجموعة من الحقوق المالية والمعنوية ([741]).

([736]) نفس المعني محكمة كفر الشيخ الابتدائية في 1961/4/26، مثبت في ممدوح عبد الحفيظ، ص 285.

([737]) حكم النقض في الطعن رقم 45 لسنة 47 ق، جلسة 1962/2/21، مشار إليه في د0 محمود رياض عطية، ص 573، هامش رقم 2. وأيضا الطعن رقم 2372 لسنة 57 ق، جلسة 1994/6/20. ممدوح عبد الحفيظ، ص 277.

([738]) فتوي قسم الرأي بمجلس الدولة، الفتوي رقم 52/183-264 بتاريخ 1950/8/19.

([739]) حكم النقض الصادر في 25 يونيو 1952.

([740]) حكم محكمة دمنهور الابتدائية في الدعوى رقم 367 لسنة 1997 مدنى كلى والمقيدة برقم 869 لسنة 96 ضرائب، جلسة 1998/10/24،وحكم محكمة الإسكندرية الابتدائية ، في الدعوى رقم 577 لسنة 1995 ضرائب كلى ، جلسة 1995/9/27، مثبتة في : عادل أمين فراج يوسف: موسوعة المستشار الضريبى ، منشأة المعارف بالإسكندرية ، جزء رقم 2، ص 354 وما بعدها، وص 357، ص358 .

([741]) د0 عاطف صدقي، مرجع سابق، ص 197، ومحكمة استئناف مصر، القضية رقم 264، لسنة 64 ق، الجرف، الجزء الأول، ص 302.

وقد ألزمت المادة 80 من القانون، في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، كلا من المتنازل والمتنازل إليه بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة0ويتحدد تاريخ الإخطار بالتنازل من تاريخ وقف المتنازل عن العمل في المنشأة وقفا فعليا لا من تاريخ إبرام عقد التنازل([742])، ويستفاد ذلك من عبارة النص "خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله"0

ولم يحدد القانون شكلا معينا للإخطار بالتنازل ، ومن ثم يكفي أن يتقدم المتنازل بالإخطار عن هذه الواقعة بأية ورقة تتضمن البيانات الأساسية التي تعبر بوضوح ([743])، عن التنازل ومضمونه وتاريخه0

ويلتزم المتنازل أيضا بأن يتقدم خلال ستين يوما من تاريخ التنازل بإقرار مستقل يبين فيه نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتي تاريخ التنازل، مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتي تاريخ التنازل علي أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل0

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتي تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل.

([742]) حكم النقض في الطعن رقم 50 لسنة 21 ق، جلسة 1952/12/25، قضاء النقض الضريبي، ص 299.

([743]) قضت محكمة النقض في الطعن رقم 89 لسنة 21 ق، جلسة 1952/6/18، بحق محكمة الموضوع في استخلاص أن الخطاب الذي أرسله الممول إلي مصلحة الضرائب لا يعتبر أخطارا بالتنازل عن المنشأة، وكانت محكمة الاستئناف قد قضت بأنها لم تر في عبارة خطاب الممول إلي مصلحة الضرائب بتكوين شركة حديدة ما يقوم مقام الإخطار بالتنازل .أنظر قضاء النقض الضريبي، ص 301.

وفي المقابل، كان قسم الرأي بمجلس الدولة قد سبق أن أفتي بتاريخ 1950/3/12 (الفتوي رقم 272/52/182) بأن استدعاء المأمورية للمتنازل عن منشأة قبل انتهاء الفترة المحددة للإخطار بواقعة التنازل، واعترافه أمامها بتنازله عن منشأته للغير يعد بمثابة تبليغ منه في الميعاد القانوني0

راجع: كمال الجرف ومحمد سعيد الأنصاري: فتوي مجلس الدولة في الخلافات الضريبية، المجموعة الأولي، الطبعة الأولي، 1951، ص 255.

ويرتبط هذا التضامن بالتنازل فإذا أبطل التنازل زال التزام المتنازل إليه بأداء الضريبة ، لأن التضامن لا يفترض ولا يؤخذ بالظن ([744]).

و للمتنازل إليه الحق قانونا في الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها، مما يجعل له الصفة فى تلقى الإخطار بالربط على الضريبة المسئول بالتضامن عنها، تمكيناً له من الطعن عليها فى الميعاد0

ويلاحظ أخيرا أن إبطال واقعة التنازل أو العدول عنها تؤدي إلي سقوط المسئولية التضامنية عن عاتق المتنازل إليه0

تحديد الموقف من التنازل والتوقف

أجازت المادة 82 من القانون للممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة او مغادرة البلاد مغادرة نهائية أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبى حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد ، بشرط أن يكون الممول قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام القانون، وأن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية ([745]) لا يجاوز عشرين جنيها. وبذلك يمنح القانون الممول فرصة تعجيل محاسبته الضريبية وتحديد مركزه الضريبى على النحو الذى يمنحه للمتنازل إليه .

بيد أن تطبيق النص من الناحية العملية يشير إلى تعذر تلبية طلب الممول إذا كان التوقف جزئياً أو غير نهائى ، أو أن التنازل تم عن بعض المنشآت دون بعضها الآخر ، مما كانت دقة صياغة النص تلزم أن يعلق المشرع ذلك على التوقف أو التنازل الكلى ، أو التوقف والتنازل بسبب مغادرة البلاد مغادرة نهائية.

وأوجب القانون إذا توافرت الشروط الواردة بالمادة 82 المذكورة على المصلحة أن تجيب الممول إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب. ومع ذلك لم يحدد القانون جزاء مخالفة المصلحة هذا الالتزام ، عندما تتأخر فى الرد أو لا ترد أصلاً ، أسوة بما قرره فى المادة 81 من براءة ذمة

([744]) حكم النقض في الطعن رقم 45 لسنة 37 ق، جلسة 1974/2/27.

([745]) حددت المادة 101 من اللائحة هذا الرسم بمبلغ خمسة جنيهات .

المتنازل إليه فى حال عدم الرد على طلبه فى الميعاد . وهذا يعنى أن ميعاد الرد الوارد فى المادة 82 هو ميعاد تنظيمى، لا تترتب على مخالفته أى جزاء، ومن ثم لا تبرأ ذمة الممول من دين الضريبة فى حالة عدم رد المصلحة على طلبه خلال التسعين يوماً المقررة بالمادة 82.

ثانياً :الإلتزام باستخراج البطاقة الضريبية وبإمساك الدفاتر

ألزم القانون الممول باستخراج بطاقة ضريبية ، وبإمساك دفاتر وسجلات معينة ، يمكن أن تعين فى تحديد صحيح لدين الضريبة:

1- الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية

ألزمت المادة 75 من القانون كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياًأو نشاطاً غير تجارى ، وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنياً بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب لاستخراج البطاقة الضريبية .

وهذه البطاقة عبارة عن هوية الممول الضريبية ،صادرة عن مصلحة الضرائب ، يمكن أن تكون على شكل بطاقة ورقية مكتوبة ، أو فى شكل الكترونى (بطاقة ذكية *SMART CARD*) ، وتتضمن بياناته الضريبية ([746])، وخاصة ما إذا كان غير خاضع لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إما لإعفائه من الضريبة ، أو لاختياره نظام الدفعات المقدمة.

وتصدر هذه البطاقة كإجراء سابق وضرورى لإنجاز الإجراءات الخاصة بتأسيس المنشأة أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده ، وعلى المصلحة أن تصدر هذه البطاقة دون تعليق ذلك على إجراء معين ، كما يتعين على الممول طلب تجديدها عند انتهاء مدة سريانها .

ولم يعلق القانون انتفاع الممول بالتعامل مع الجهات الأخرى على تقديمه هذه البطاقة لهذه الجهات كما فعل القانون السابق ، إلا أن أهمية هذه البطاقة فى

([746]) أنظر المادة 93 من اللائحة التنفيذية التى أوضحت البيانات التى يتعين أن تشملها فى البطاقة الضريبية ، والمادة 94 من ذات اللائحة التى تحدد المستندات اللازمة لاستخراجها..

أنها لازمة لتطبيق أو عدم تطبيق نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة عند تعامل الجهات الملزمة به مع الممول.

ومدة سريان هذه البطاقة خمس سنوات من تاريخ إصدارها ، وتعتبر لاغية وغير صالحة للتعامل بها عند انتهاء هذه المدة ، على أن تثبت بالبطاقة فى مكان ظاهر عبارة تفيد ذلك.[747]

ولا يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد ، فإذا كان للممول أكثر من نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى ،أو أكثر من فرع ، تكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة الضريبية هى مأمورية المركز الرئيسى[748]

2- الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات

نصت المادة 78 من القانون على إلزام الممولين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بإمساك دفاتر وسجلات تستلزمها طبيعة التجارة والصناعة والمهنة التى يزاولها كل منهم .

وأولى القانون لهذه الدفاتر والسجلات أهمية كبرى ، حين نصت المادة 88 منه على أنه لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة وفقاً لنص المادة 78 من هذا القانون أو إهدارها ، إلا إذ أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها .

وبذلك جعل مجرد إمساك الممول للدفاتر والسجلات المنتظمة التى نص عليها القانون حجة على مصلحة الضرائب بصحتها ، لا يمكن دحضها إلا بأن تقدم المصلحة مستندات تثبت عدم صحة ما يقدمه الممول منها.

وإذا كان الأصل أن تكون هذه الدفاتر والمستندات ورقية جرياً على العادة ،فإن القانون تمشياً مع التطورات التكنولوجية التى ساعدت فى ظهور الحسابات

---

[747] المادة 95 من اللائحة التنفيذية للقانون.

[748] المادة 96 من اللائحة التنفيذية للقانون.

الإلكترونية ، فقد أجاز(749) القانون للممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية . على أن يصدر وزير المالية قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية.

وقد ميز القانون من ناحية الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات بين نوعين من الممولين:

أ- ممولو النشاط التجارى والصناعى

فرق المشرع بين الممول الشخص الطبيعى والشخص الاعتبارية من ناحية الالتزام بإمساك الدفاتر ، حيث قصر هذا الالتزام على الشخص الطبيعى الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقاً لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه.

أما الممول الشخص الاعتبارى فإنه يلزم بإمساك هذه الدفاتر أياً كان مقدار رأسماله أو رقم أعماله السنوى أو صافى ربحه السنوى.

ويظل الالتزام بهذه الدفاتر قائماً بالنسبة لكل ضريبة لم تسقط بالتقادم .

ب- ممولو المهن غير التجارية

ألزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط ، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ،أو أى مبلغ آخر خاضع للضريبة ، إيصالاً موقعاً عليه منه ، موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب .

---

(749) سبق أن أجازت مصلحة الضرائب استخدام المنشآت للحاسبات الآلية فى إعداد حساباتها ، وخاصة إذا كانت هذه الحاسبات يمكنها أن توفر البيانات والمعلومات ، سواء كانت إجمالية أم تفصيلية ، وتجعل المنشأة قادرة على استعمالها فى إعداد الدفاتر المنصوص عليها فى القانون ، وشاملة لما يحتاجه المأمور الفاحص عند فحص إقرارات المنشأة . راجع فى هذا الخصوص : التعليمات التنفيذية للفحص رقم 6 متنوعات التى أصدرتها مصلحة الضرائب بتاريخ 2000/2/27.

1المطلب الثانى

الإقرارات الضريبية

ألزم المشرع الممول بأن يقدم إقرار سنويا عن نتيجة عملياته خلال السنة المالية التي انقضت، علي أن يدفع الضريبة من واقع هذا الإقرار، وذلك كخطوة أساسية في تحديد الضريبة المستحقة علي الممول اعتمادا علي البيانات التي يقدمها إلي إدارة الضريبة، وبناء علي الدفاتر والمستندات التي تسجل عمليات المنشأة خلال السنة المالية، أو من واقع تقديره لنتيجة عمليات منشأته إذا لم يكن ممسكا لدفاتر ومستندات منتظمة0

فالإقرار بيان مكتوب يتعهد به الممول أو الملتزم به قانونا في الميعاد المحدد موضحا به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك[1]0

وتأتي أهمية الإقرار الضريبي في أنه يجعل من الممول طرفا إيجابيا في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها، ويدرأ عنه التقدير الذي تقوم به مصلحة الضرائب بناء علي وجهة نظرها في غيبة هذا الإقرار أو عند ثبوت عدم صحته0

وقد نظمت المواد من82 إلي 88 من القانون أحكام الإقرار علي الوجه التالي:

من يقدم الإقرار ؟

يقدم الممول – وهو الشخص الخاضع للضريبة – إقرارا مبينا به الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل الناتج من إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية وفقا لأحكام هذا القانون0

---

[1] عبد السلام متولي: الإقرارات الضرائبية، مجلة التشريع المالي والضريبي التي تصدرها رابطة مأموري الضرائب، العدد 259، مارس 1988، ص 12.

ويجب تقديم الإقرار حتى ولو كان مجموع صافي الدخل لا يجاوز حد الشريحة المعفاة (ستة الآف وخمسائة جنيه المقررة للشخص الطبيعى) .

ويعفي الممول من تقديم الإقرار إذا اقتصر دخله علي المرتبات ، أو اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية من أراض زراعية أو استغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية ولم يتجاوز مجموع صافي دخله منها حد الشريحة المعفاة ، أو إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما الشريحة المعفاة.

و لايمنع تمتع الممول بالإعفاء أن يقدم الإقرار خلال فترة إعفائه ، وذلك حتى تتمكن مصلحة الضرائب من فحص الإقرار والتأكد من توافر شروط الإعفاء وعدم تجاوز الممول الحدود التى أعفى من أجلها وإلا خضعت الأرباح الناتجة عن الأنشطة المخالفة للضريبة.

ويجب أن يقدم الإقرار كل ممول، بمعني أن يقدم الإقرار الممول صاحب المنشأة الفردية، كما تقدم الإقرار الأشخاص الاعتبارية عن طريق الممثل القانونى .

وإذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا التزم النائب أو الولي أو الوصي أو القيم – بحسب الأحول – بتوقيع الإقرار وتقديمه ،وسداد الضريبة المستحقة علي الممول من واقعه0

وقد استحدث قانون الضريبة على الدخل فى المادة 83 منه شرط توقيع المحاسب على الإقرار فى ثلاث حالات :

الحالة الأولى: أن يعد الإقرار محاسب مستقل ، أو محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين ، وليس المحاسب الذى يعمل تابعاً لصاحب المنشأة ، وفى هذه الحالة يجب على المحاسب المستقل التوقيع على الإقرار وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

الحالة الثانية : الإقرار الخاص بشركات الأموال والجمعيات التعاونية أياً كان رقم أعمالها.

الحالة الثالثة : إذا تجاوز رقم أعمال الفرد أو شركة الأشخاص

ولم يبين القانون جزاء عدم توقيع المحاسب على الإقرار فى الحالتين الثانية والثالثة ، ولم ينص على أن عدم التوقيع يؤدى إلى اعتبار الإقرار كأن لم يكن.

مكان تقديم الإقرار: يقدم الإقرار إلي المأمورية المختصة بمحاسبته ضريبيا،وذلك من أصل وصورة ، ويجوز للممول ([750]) أن يسلم هذا الإقرار إلى المأمورية المختصة باليد ، أو أن يرسله بالبريد بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

وتقوم المأمورية بختم الإقرار بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التى تسلم للممول ، أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأى فيه.

كما يجوز للممول أن يرسل الإقرار من خلال بوابة الحكومة الالكترونية (خدمة ممولى ضريبة الدخل) ، أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية ، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية . ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة ، أو يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من مصلحة الضرائب .وفى جميع الأحوال يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة

وإذا تنوعت أو تعددت منشآت الممول التجارية أو الصناعية أو المهنية فيلزم الممول بتقديم الإقرار إلي المأمورية المختصة التي تحددها اللائحة التنفيذية، مبينا فيه عنوان كل نشاط أو فرع، وعلي المأمورية المختصة المشار إليها إخطار المأمورية أو الفرع بما يفيد تضمين إقرار الممول النشاط أو الفرع الواقع في دائرة اختصاصها0وللمأمورية المختصة أن تطلب من مأموريات الفروع والأنشطة ما تري استيفاءه من بيانات وإيضاحات أو غير ذلك مما يكون لازما لتقدير أرباح الفرع أو النشاط0

([750]) أنظر المواد أرقام 102، 103، 104من اللائحة التنفيذية للقانون.

وتتـولى المأموريـة المختصـة السـير فـي إجـراءات الفحـص والتقـدير والإخطار والربط والتحصيل عن جميع أوجه نشاط الممول0

ميعاد تقديم الإقرار

حـددت المـادة 83 مـن القـانون مواعيـد تقـديم الإقـرار الضـريبى فـى الحالات الآتية :

أ- بالنسـبة للأشـخاص الطبيعين : يكـون ميعـاد تقديم الإقـرار قبـل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها .

ب- بالنسبة للأشخاص الاعتبارية : قبل أول مايو من كل سـنة أو خـلال أربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

ونظراً لتأخر انعقاد بعض الجمعيات العمومية لبنـوك وشـركات ووحـدات القطاع العام وشركات قطـاع الأعمـال العـام والأشـخاص الاعتباريـة العامـة عـن مواعيد تقديم الإقرار ، فقد أجـازت المـادة 87 من القـانون لهـذه الجهـات أن تقـدم إقـراراً آخـر نهائيـاً خـلال ثلاثـين يومـاً مـن تـاريخ اعتمـاد الجمعيـة العموميـة لحسـاباتها ، وتـؤدى فـروق الضـريبة بـين الإقـرار الأولـى المقـدم فـى الميعـاد الأصلى والإقرار النهائى المقدم بعد اعتماد الجمعية العمومية.

ويعتبـر ([751]) الإقـرار مقـدماً فـى الميعـاد القـانونى إذا سـلمه الممـول للمأموريـة ، وصـدر بالبريـد قبـل أول أبريـل مـن كـل عـام . فـالعبرة فـى الحالـة الأولـى بتـاريخ التسليم للمأموريـة ، والعبـرة فـى الحالـة الثانيـة بتـاريخ التصـدير بالبريد على إيصال علم الوصول ، وليس بتاريخ الوصول للمأمورية.

وإذ أسـفر عـن تقديم الإقـرار النهـائى اكتشـاف خطـأ أو سـهو فـى الإقـرار الأول فـلا يعتبـر هـذا الخطـأ أو السـهو مخالفـة أو جريمـة جنائيـة يحاسـب عنهـا الممول .

([751]) تعليمـات مصـلحة الضـرائب التفسـيرية رقـم 1 للمـادة 16 ضـريبة عامـة (تحـل محـل المنشـور رقـم 25 ضريبة عامة.

جـ - فى حالـة وفـاة الممـول خـلال السـنة: يجب علـي الورثـة أو وصـي التركة أو المصفي تقديم الإقرار عن الفترة السابقة علي الوفاة خلال تسعين يوماً مـن تـاريخ الوفـاة ، وأداء الضـريبة المسـتحقة علـي الممـول المتـوفى مـن مـال التركة، وإذا استمر الورثة في مزاولة نشاط خاضع للضريبة بعد وفاة المورث التـزم كـل وارث بتقديم الإقـرار عـن نفسـه بوصـفه ممـولا خاضـعا للضـريبة إذا كانـت المنشـأة الموروثـة فرديـة ، أمـا إذا كنـت حصـة فـى شـركة فـإن الورثـة لا يلزمون بتقديم الإقرارات عن هذه المنشأة عن نتائج أعمالها بعد وفاة المورث، وتلزم الشركة بوصفها شخصية اعتبارية مستقلة عن شركائها بتقديم الإقرار ، ويقدمه بالنيابة عنها ممثلها القانونى.

د _ حالـة انقطـاع الإقامـة : يلتزم الممول الذى تنقطـع إقامتـه بمصـر أن يقدم الإقرار الضريبى قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجىء خارج عن إرادته.

هـ- حالـة التوقـف الكلىعن النشـاط : كذلك يلتـزم الممـول الـذى يتوقـف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار خلال ستين يوماً من تـاريخ التوقف.

مد ميعاد الإقرار: استحدث القانون نصاً يجيز مد ميعاد الإقرار ، يمكن الممول من تأجيل تقديم الإقرار إلى ميعاد آخر تال للمواعيد المقررة قانوناً .

واشترطت المادة 85 أن يقدم الممول طلب مد ميعاد الإقرار قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونـاً لتقديم الإقرار بخمسة عشر يومـاً علـى الأقل ، وأن يسدد فى تاريخ طلب المد مبلغ الضريبة الذى يقدره من واقع هذا الإقرار .

وإذا توافر هذان الشرطان التزمت المصلحة بتلبية طلب الممول ، بأن تمد له أجل تقديمه ستين يوماً، دون أن تكون لها سلطة تقديرية بالقبول أو الرفض ، ودون بحث فـى الأسباب التـى تـدعو الممـول إلـى طلـب مـد هـذا الإقـرار، أو أن تخفض من مدة الستين يوماً اللازمة للمد .

وإذا التزم الممول بتقديم الإقرار خلال المدة الجديدة اعتبر الإقرار كأنـه قدم فى الميعاد دون أن يتحمل غرامات أو مقابلاً عن التـأخير ، أمـا إذا تقـاعس الممول ولم يقدم الميعاد بعد انتهاء أجل المد الممنوح له التزم بأداء مقابل التأخير

من التاريخ الأصلى لانتهاء ميعاد الإقرار قبل المد ، حيث نص المشرع صراحة على أن لا يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أى مبلغ لم يسدد عنها.

ولا يحق للممول بعد انتهاء هذه المدة طلب مد أجل الإقرار لمرة أخرى .

الالتزام بسداد ضريبة الإقرار: ألزمت المادة 84 من القانون الممول بأن يقوم بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه ، بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة.

وفى حالة زيادة الضرائب والخصومات والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة ، فإن مبلغ الزيادة لا يرد للممول إذا كانت فى ذمته مستحقات ضريبية عن سنوات سابقة ، بل تستخدم هذه الزيادة فى تسوية هذه المستحقات .

أما إذا لم تكن فى ذمة الممول مستحقات ضريبية مدينة لمصلحة الضرائب ، فإن الممول يكون بالخيار بين أمرين :

الأول : أن يطلب كتابة استبقاء هذه المبالغ فى يد مصلحة الضرائب لاستخدامها فى سداد أية مستحقات ضريبية تكون عليه فى المستقبل .

الثانى : أن لا يقدم هذا الطلب مما يلزم المصلحة برد الزيادة إليه دون إبطاء.

تعديل الإقرار

ألزمت المادة 87 من القانون الممول الذى يكتشف خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ فى إقراره الضريبى الذى تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة أن يقدم إقراراً ضريبياً معدلاً بعد تصحيح السهو والخطأ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانونى لتقديم الإقرار . وفى هذه الحالة يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلى . ولا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية .

أثر تقديم الإقرار : رتب القانون آثاراً مهمة على تقديم الممول للإقرار فى الميعاد ، حيث لم يقتصر دوره على مجرد ورقة يقدمها الممول سنوياً إلى مأمورية الضرائب المختصة مصحوبة بالضريبة التى يقدرها ، تاركاً مصيرها ليد مأمور الضرائب ليقرر حين يأتى وقت فحصها ، ولو بعد سنوات ، ماإذا كان الإقرار صحيحاً ، أو يجب تعديله ، أو العدول عنه .

ولقد تغير هذا الوضع بصورة واضحة فى القانون الجديد ، حيث يترتب على تقديم الممول هذا الإقرار الآثار الآتية :

1-التزام المصلحة بقبول الإقرار على مسئولية الممول (م 84).

2- ربط الضريبة الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ، بحيث يعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً من الممول بآدائها ، ومن ثم تسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار (م 89). وذلك بشرط أن يكون الإقرار مستنداً إلى دفاتر منتظمة.

3- لا يجوز للمصلحة تعديل الربط الذى تم بناءً على إقرار الممول ، لمجرد ارتياب مأمور الضرائب فى مدى صحة هذا الإقرار ، وإنما يجب لإجراء هذا التعديل إلا من واقع البيانات والمستندات المؤيدة له ، أو على أساس ما يتوافر للمصلحة من مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة(م 90).

4- لا يتم فحص جميع الإقرارات المقدمة من كل الممولين ، وإنما تختار للفحص عينة منها ، على أساس القواعد والمعايير التى يحددها وزير المالية لهذه العينة ، وبعد العرض على رئيس المصلحة ([752]). بحيث يعتبر الإقرار الذى لم يدخل فى العينة نهائياً (م 94).

([752]) بين القرار الوزارى رقم 772 لسنة 2009 الصادر فى 2009/12/29 القواعد والمعايير التى تتحدد على أساسها العينة ,وهى : 1- مدى التزام الممول بإعداد الإقرار الضريبى ، وتقديمه طبقاً للقواعد والإجراءات القانونية. 2- إذا كان النشاط الذى يزاوله الممول من الأنشطة ذات المخاطر الضريبية العالية .3- إذا كان الإقرار مقدماً من شخصض طبيعى عن نشاط الأرباح التجارية والصناعية ونشاط المهن غير التجارية غير المؤيد بحسابات منتظمة .

5- يترتب على تقديم الإقرار نقل عبء إثبات ما يناقضه على المصلحة ، ويكون على هذه المصلحة أن تقدم من الأدلة ما يبرر قيامها بتصحيح الإقرار ، أو تعديل الربط ، أو عدم الاعتداد بالإقرار المعتمد من محاسب ومستند إلى دفاتر منتظمة.(م 129) ، بخلاف الحال عندما لا يقدم الممول هذا الإقرار ويتم ربط الضريبة بناءً على تقدير المصلحة لها ، فإن عبء إثبات ما يناقض هذا الربط يقع على الممول (م 130).

المبحث الرابع

إجراءات ربط الضريبة

بعد أن تنقضي المدة المقررة لتقديم الإقرار، تبدأ مصلحة الضرائب في فحص هذا الإقرار والحكم علي مدي صلاحيته في ربط الضريبة علي الممول0

ويسبق عملية الربط عدد من الإجراءات التى تنظم علاقة الممول بالمصلحة ، كما يعقبها عدد من الإجراءات التى تضمن حقوق الممول فى الطعن على الربط .

أولاً: الإجراءات السابقة على الربط

إذا قدم الممول الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة فى الميعاد مستوفياً أوضاعه القانونية ، فإن الربط يتم بناءً على هذا الإقرار ، وتحت مسئولية الممول ، وتسدد الضريبة بمقتضاه.

بيد أن الربط فى هذه الحالة يعتبر ربطاً أولياً ، إعمالاً لنظام الربط الذاتى *self assessment* الذى يتبناه المشرع ، والذى يقوم على أن الممول هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه ، ويقتصر دور المصلحة على مراجعة هذا التحديد للتأكد من صحته .

ولا ينبغى للمصلحة أن تتجاهل هذا الإقرار ، وتطرحه جانباً ولا تعتد به، أو تقوم على تعديله إلا إذا توافر لديها من البيانات والمستندات التى تدعم موقفها .

كما تحتاج المصلحة إلى البيانات التى تعينها على تقدير الضريبة ابتداءً بالنسبة للممولين الذين لم يتقدموا بإقراراتهم .

وتحصل المصلحة على هذه البيانات والمعلومات والمستندات إما من الممول أو من الغير ، وقد نظم القانون طريقة حصولها على هذه البيانات فيما يلى :

قواعد التعامل مع الممول

ألزم القانون فى مادته رقم 95 المأمورية المختصة بأن لاتفاجىء الممول بشروعها فى أعمال الفحص ، بل عليها أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التى يتوقع أن تنجز أعمال الفحص خلالها ، بشرط أن يتم الإخطار بهذا الكتاب قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ .

ويهدف هذا الإخطار إلى تهيئة الفرصة للممول لإعداد دفاتره ومستنداته وأوراقه الدالة على صحة إقراره .

ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، فلا يضع العقبات أمام عملهم ، فلا يعمد – مثلاً - إلى إغلاق مقر المنشأة فى مواعيد الفحص المحددة سلفاً ، أو منح القائمين على أعمال الحسابات إجازات خلالها ، أو أن يخصص لهم مكاناً غير ملائم.

كما يقع على الممول واجب تمكين هؤلاء الموظفين من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.

وفى حالات كثيرة لا يكفى مجرد الاطلاع على المستندات والأوراق للحكم على حقيقة نشاط الممول وأرباحه ، بل يحتاج مأمور الضرائب معاينة منشأة الممول وفروعها ومخازنها على الطبيعة للوقوف على عوامل رواجها أو كسادها من موقع وعدد عمال وإقبال العملاء وغير ذلك .

ولم يجز القانون الجديد لمأمور الضرائب دخول مقار عمل الممول لمعاينتها فجأة ودون علم الممول ، إلا إذا توافر للمصلحة أسباب جدية تدل على

تهرب الممول من الضريبة ، وفى هذه الحالة فقط يلزم أن يحصل الموظف المختص على إذن من وزير المالية بدخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله ، دون إخطار مسبق . وهذا الحكم يخالف الأصل المستقر عليه عملاً ، وهو أن تتم هذه المعاينة فجأة ودون سابق إخطار لما لعنصر المفاجأة من أهمية فى الحكم الصادق على النشاط ، لذا كان من الأولى بالقانون أن يدع أمر دخول مقار الممول متاحاً لموظفى مصلحة الضرائب دون إذن أو إخطار مسبق طالما تم فى مواعيد العمل الرسمية وأثناء افتتاح المنشأة لمقارها ، ولا يلزم الحصول على إذن الوزير لدخول هذه المقار إلا إذا كانت مغلقة ، أو كانت المعاينة تتم فى غير مواعيد العمل الرسمية .

ولا يجوز للمصلحة أن تعيد فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص ، حصرتها اللائحة التنفيذية ([753]) فى استعمال الطرق الإحتيالية المصاحبة لجريمة التهرب الضريبى المنصوص عليها فى المادة 133 من القانون، على أن يتم ذلك بالطبع خلال السنة الضريبية الواحدة .

وطالما عاينت المصلحة مقر عمل الممول ، واطلعت على دفاتره ومستنداته فلا يجوز لها أن تعيد خلال السنة هذه الأعمال ، ما تتوافرلها من الأدلة الجوهرية التى تبررإعادة الفحص ، كأن يثبت لها تعمد الممول إخفاء نشاط ، أو مستندات ، أونقل بعض أصوله المهمة فى مزاولة النشاط وغير ذلك .

وفى بعض الحالات قد تحتاج المصلحة إلى بيانات معينة ، أو أن تحتفظ بصور للدفاتر والبيانات والمحررات التى فى حوزة الممول لأهميتها فى أعمال ربط الضريبة ، إلا أن توفير هذه البيانات قد يتطلب توفير وقت ملائم للممول ، لذا فقد حددت المادة 96 من القانون هذا الوقت بخمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ طلب المصلحة من الممول توفير ما تطلبه من بيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين .

([753]) المادة 119 من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويجوز إطالة هذه المدة إذا قدم الممول للمصلحة دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة، وفى هذه الحالة يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة .

قواعد التعامل مع الجهات الأخرى

غالباً ما تتطلب عملية ربط الضريبة الحصول على بيانات من جهات أخرى ، حكومية أو غير حكومية ، يكون الممول قد تعامل معها ، أو توافرت لديها بيانات ومعلومات عنه تفيد فى ربط الضريبة . ومن ذلك: الجهات الحكومية ، بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات والنيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع ، والمكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات قيم منقولة ، وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين والمنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريب.

كما أوجبت المادة 86 من القانون الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أن تقوم بتوفير السجلات اللازمة لكى تفحصها المصلحة ، على أن تتضمن البيانات الخاصة بكل فترة ربع سنوية تؤدى عنها هذه المبالغ (آخر أبيل ويوليو وأكتوبرويناير من كل عام) .وتتضمن هذه البيانات: المبالغ المدفوعة والشخص المتلقى لها، والضريبة المستقطعة من هذه المبالغ.وعليها كذلك أن ترسل صورة من تلك السجلات إلى المصلحة لتقوم بحفظها وفقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

وقد منح القانون موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق فى الاطلاع لدى هذه الجهات ، وألزم هذه الجهات بأن توافى المصلحة بكافة ماتطلبه من بيانات لازمة لربط الضريبة .

ولم يستثن من ذلك إلا حالتين : الحالة الأولى بالنسبة للنيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع ، التى للمصلحة حق الاطلاع على بياناتها بموجب سلطة جوازية ، دون أن تلتزم هذه الجهات بموافاة المصلحة بما لديها من بيانات.

والحالة الثانية : عند طلب الاطلاع على حسابات العملاء بالبنوك وودائعهم وخزائنهم ، حيث يلزم أن يتقدم وزير المالية بطلب إلى رئيس محكمة استئناف القاهرة لاطلاع العاملين بمصلحة الضرائب أو حصولهم على بيانات بنوكية.

وقد تقتضى المصلحة العامة منع مصلحة الضرائب من الاطلاع على بعض البيانات الموجودة لدى جهات بعينها ، كالبيانات المتوافرة لدى هيئة التعداد والإحصاء فى مصر وفرنسا([754]) ، لضمان حصولها على بيانات صحيحة تعين الدولة على التقدير الصحيح لأحوال سكانها، عن طريق تشجيع الأفراد على الإدلاء بهذه البيانات إلى موظفى الإحصاء والتعداد دون خشية من استخدام الضريبة لهذه البيانات ضدهم .

وقد وازن المشرع بين حق مصلحة الضرائب فى الاطلاع وما يترتب عليه من اعتداءعلى الخصوصية ، وبين واجب المصلحة الالتزام بسر المهنة حماية لهذه الخصوصية ، وذلك على النحو التالى :

حق الاطلاع

أجازت المادة 99 من القانون لموظفى الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق فى الإطلاع على دفاتر الممولين وغيرها من المحررات والوثائق فى مكان وجود هذه الأوراق ، سواء وجدت فى مقر عمل الممول أو لدى المحاسب أو المحامى أو غيرهم ، بشرط أن يتم الاطلاع أثناء ساعات العمل العادية .

وفى هذه الحالة لا يلزم أن تقوم المصلحة بإخطار الممول برغبتها فى الاطلاع مسبقاً ، أما إذا أرادت الاطلاع بعد هذا الوقت لزم الحصول على إخطار مسبق .

([754]) د. آدم عبد البديع آدم حسين : الحق فى حرمة الحياة الخاصة ومدى الحماية التى يكفلها له القانون الجنائى ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، 2000، ص 866.

ويلزم أن يتم هذا الاطلاع فى إطار من المشروعية دون تجاوز ، ذلك لأن هذا الحق لايعنى منح المصلحة حق التفتيش لمسكن الممول أو مكتبه للحصول على هذه الأوراق دون الحصول على إذن مسبق ([755]) بذلك من النيابة العامة .

وإذا رفض الممول التعاون مع المصلحة ، ولم يقدم الدفاتر والمستندات التى تثبت صحة إقراراته ، كان للمصلحة ([756]) أن تلجأ إلى أسلوب التقدير ، بشرط أن يعتمد تقديرها على المنطق والواقع ، وأن تباشره بجميع الطرق التى تمكنها من الكشف على حقيقة ارباح الممول .

الالتزام بسر المهنة

حرص قانون الضرائب على الدخل فى مصر على تأكيد التزام الإدارة الضريبية بسر المهنة منذ ([757]) القانون رقم 14 لسنة 1939 ، إلى الآن ، وتواترت فتاوى مجلس الدولة ([758]) على أن المشرع الضريبى قد فرض على

([755]) راجع النقض الجنائى فى الطعن رقم 1598 لسنة 48 ق جلسة 1982/11/15، موسوعة د. زكريا بيومى ،الجزء الأول ، المجلد الثانى ، ص 1577.

([756]) راجع فى هذا الشأن حكم محكمة النقض فى الطعن رقم 35 لسنة 21 ق ، نوح وبدران ، ص 204، ص 205، وحكمها فى الطعن الصادر بتاريخ 1951/11/15 ، المجموعة الرسمية ، السنة الثانية ، ص 794، وحكمها فى الطعن الصادر بتاريخ 1981/11/30، المجموعة الرسمية، السنة 32، ص 218.

([757]) نصت المادة 84 من قانون الضرائب رقم 14 لسنة 1939 على ان "كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقضى به المادة 310 من قانون العقوبات ، وإلا كان مستحقاً للعقوبات المنصوص عليها فيها".

وأكد هذا الحكم نص المادة 146 من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 ، وذلك فى المادة 146 منه ، والتى تقرر بأن "كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ،او فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعاة سر المهنة . ولا يجوز لأى من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء بيانات أو إطلاع الغير على ورقة او بيان أو ملف او غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً".

([758]) راجع على سبيل المثال : فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم 126 بتاريخ 1980/2/3 ملف رقم 3074/1/10، وفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 فى 1977/8/1، ملف رقم 11/5/68 ، وفتواها رقم 563 فى 1974/10/15 ملف

موظفى مصلحة الضرائب واجب عدم إفشاء سر المهنة ، وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة فى قانون العقوبات ، وذلك صوناً لأسرار الممولين وحفاظاً عليهم .

ولقد جعل قانون الضريبة على الدخل – المادة 101 - هذا الواجب شاملاً لكل شخص يعمل فى ربط الضرائب أو تحصيلها ، أو فى الفصل فى المنازعات المتعلقة بها ، ولم يبح إفشاء أسرار الممولين إلا فى الأحوال التى يحددها القانون بنص خاص ، ومن ثم فإنه لا يجوز إفشاء أسرار الممولين إلا فى حالتين :

الأولى : أن يكون إفشاء البيانات بناءً على طلب الممول ، باعتبار أنه صاحب السر الذى قرر القانون حمايته ، فإذا ارتضى إفشاءه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه.

والثانية :أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه فى أحوال معينة ، ومن ذلك إعطاء بيانات عن الممول للجهات التى ينص قانون إنشائها صراحة على حق طلب البيانات أو الملفات أو الأوراق من الجهات التى تعتبر البيانات التى تتداولها سرية ، مثل هيئة الرقابة الإدارية ، وإدارة الكسب غير المشروع ، والنيابة الإدارية .

ولا يجوز إعطاء البيانات استناداً إلى تصريح صادر من إحدى المحاكم لأحد الخصوم أو لأحد الخبراء ([759])، أو إلى هيئة مفوضى الدولة بمجلس الدولة ([760]) ، بينما يتعين إعطاء هذه البيانات فى حالة صدور حكم قضائى واجب النفاذ بإلزام المصلحة بإعطاء البيانات أو السماح بالإطلاع على الملفات .

رقم 190/2/37، وفتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بمجلس الدولة رقم 1203 فى 1965/7/7 ملف رقم 346 /34/5.

([759]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 بتاريخ 1977/8/1 ملف رقم 11/5/68.

([760]) فتوى الجمعية العموية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 563 فى 15 /10/ 1974 ، ملف رقم 190/2/37.

ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء البيانات الضريبية من ملف الممول إلى المتنازل إليه ، أو إلى الوكيل الرسمى للممول فى غيابه.

كما قضى ([761]) بأن المشرع – فى المادة 84 من ق 14 لسنة 1939- إنما خاطب موظفى مصلحة الضرائب وغيرهم ممن لهم شأن فى ربط الضرائب أو تحصيلها او الفصل فى المنازعات الخاصة بها دون سواهم ، وجعل سر المهنة مقصوراً على الأغراض المتصلة بربط الضريبة وتحصيلها دون غيرها من البيانات التى تتوافر للكافة أو يستوجب القانون فيها العلانية ، كاشهار البيع بالمزاد الذى يتسم بسمة العلانية تبعاً لاشتراك الجمهور فيه ، فإن الدليل يعد جائزاً قبوله منه .

ولا يقدح فى ذلك أن المصلحة رفضت ، تحرزاً منها، إعطاء أى بيانات عنه تبعاً لأنها طرفاً فى الدعوى وأخذاً بالسرية التى بفرضها القانونعليها ، لن عدم جواز الإدلاء بقولها فى هذا الشأن لمظنة أن يكون للمستند صلة بربط الضريبة لا يحول دون تقديم الدليل من آخر طالما يمكن الحصول عليه على ما سلف بيانه".

ثانياً: الربط وإجراءاته

يعتبر تقديم الإقرار و سداد الضريبة ربطاً نهائياً للضريبة إذا كان هذا الإقرار مستنداً إلى دفاتر منتظمة . وللمصلحة فحص إقرارات الممولين سواء بالعينة أو بالفحص الشامل ، بالنسبة للإقرارات غير المؤيدة بدفاتر منتظمة ، ولها أن تعدل فى نتائج هذه الإقرارات حسبما يستبان لها من هذا الفحص بالأدلة والمستندات.

كما يحق للمصلحة أن تقوم بإجراء ربط تقديرى للضريبة إذا لم يقدم الممول الإقرار الضريبى ، أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة لهذا الإقرار .

وقد تضطر المصلحة إلى تعجيل ربط الضريبة على المممول قبل حلول ميعاد استحقاقها ، وذلك عندما يتوافر لها دليل محدد يفيد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو باتخاذه إجراءات أخرى

([761]) حكم النقض فى الطعن رقم 674 لسنة 46 ق ، جلسة 1979/2/28، س 30 ع 1 ، ص 647.

من شأنها الإضرار بتحصيل الضريبة . وفى هذه الحالة يكون لرئيس المصلحة ربط الضريبة بعد الحصول على موافقة وزير المالية على ذلك.

ويلاحظ أن التقدير من جانب المصلحة في هذه الحالة لا يعدو أن يكون أسلوبا من أساليب تحديد الربح، ومن ثم يجب عدم النظر إلي هذا الأسلوب علي أنه جزاء يوقع علي الممول([762])0

وقد أجازت الفقرة الثانية من المادة 90 من القانون للمصلحة أن تجرى الربط التقديرى على الممول الذى لم يقدم الإقرار الضريبى أو لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة لهذا الإقرار ، على أن يعتمد الربط التقديرى فى هذه الحالة على أية بيانات متاحة للمصلحة. مما يعنى أن المشرع قد أكد على أهمية أن يكون تقدير المصلحة للضريبة مستنداً قدر المستطاع إلى واقع حالة الممول ، بعيداً عن التقدير الجزافى الذى قد يكون مغالى فيه إلى الحد الذى لا يحقق العدالة فى فرض الضريبة .

وقد تلافى هذا النص العوار الدستورى الذى أصاب نص الفقرة الثانية من المادة 38 من قانون الضرائب على الدخل – الملغى – رقم 157 لسنة 1981 فيما تضمنه من أن يكون لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير دون ضوابط أو معايير لهذا التقدير ، حيث رأت المحكمة الدستورية العليا ([763]) فى صدد تعليل قضائها بعدم دستوريته " أن المشرع قد منح مصلحة الضرائب سلطة التقدير الجزافى دون سند لديها من الأوراق أو القرائن وهو ما قد يؤدى إلى انتفاء تحقق التقدير الحقيقى لوعاء الضريبة المفروضة ، وإمكانية حصول الشطط فى هذا التقدير ليجاوز أرباح الممول الفعلية ، ويتعداها إلى أصل راس المال فتدمره ...".

([762]) د0 عاطف صدقي ود0 محمد أحمد الرزاز ، ص 393.

([763]) القضية رقم 125 لسنة 18 قضائية"دستورية" جلسة 2005/12/11، المنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم 52(تابع) بتاريخ 2005/12/29. ومن الطريف أن الحكم المذكور قد عقب فى نهاية حيثياته للتأكيد على قضائه بقوله: " يؤكد ذلك عزوف المشرع عن أسلوب التقدير الجزافى عند إصداره لقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

ومبعث الطرافة أن المحكمة قد سارعت بإبداء رأيها فى نظام جديد لم يطرح عليها ، وثانيها أنها أشارت خطأ إلى اسم القانون الجديد، وهى سقطة لا ينبغى أن تقع فيها محكمتنا العليا.

وعلى هذا وجب يتم الربط التقديرى باتباع وسائل علمية[764]، فلا يعتمد علي الحدس أو التخمين أو الافتراض ، كما لا يأخذ بقياس أرباح الممول عن سنة معينة كأساس لتحديد أرباحه في سنة أخري[765]0

ولا يمنع إهدار دفاتر الممول وتحديد الضريبة بطريق التقدير من الاسترشاد بها كعنصر من العناصر التي تؤدي إلي الوصول إلي هذا التقدير [766]0

ربط الضريبة

يعتبر ربط المصلحة تعديلاً على الإقرار ، أو ربطاً تقديرياً للضريبة من وجهة نظرها عملاً إدارياً من جانب واحد ، يلزم إخطار الممول به وفقاً لنص المادة 90 من القانون .

ويقع هذا الالتزام على مأمورية الضرائب الضرائب المختصة ([767])وذلك بإخطار الممول بهذا الربط بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً

---

[764] لمزيد من التفاصيل حول طرق وعناصر التقدير، راجع: محمد مرسي فهمي: الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، الجزء الأول، تحديد الأرباح بطريق التقدير، من مطبوعات معهد الضرائب، 1947/1946، القاهرة، ص 24 – ص 57.

[765] قضت محكمة النقض في الطعن رقم 491 لسنة 20 ق في 1966/5/18، والطعن رقم 1093 لسنة 49 ق بأن يكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التي حققها الممول خلال سنة النزاع لا بطريق القياس علي أرباح سنة سابقة لأن كل سنة مالية للمنشأة التي تخضع للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن غيرها0 راجع قضاء النقض الضريبي، ص 170.

[766] حكم النقض في الطعن رقم 291 لسنة 24 ق بتاريخ 1959/2/26، قضاء النقض الضريبي، ص 181.

([767]) حاول أحد الممولين الدفع ببطلان إجراءات الربط التى قامت بها مأمورية الضرائب التى سبق أن قدم إقراره الضريبى أمامها ، على مقولة أن هذه المأمورية غير مختصة مكانياً بربط الضريبة عليه ، إلا أن محكمة النقض رفضت هذا الدفع بحسبان أن المشرع لم يقرر جزاء البطلان لتجاوز المأمورية اختصاصها ، كما أن الممول أخفق فى بيان وجه المصلحة التى تعود عليه من هذا الدفع . أنظر قضاء محكمة النقض فى الطعن رقم368 لسنة67 ق جلسة 2006/5/32.

بعلم الوصول ، ويتضمن هذا الإخطار عناصر ربط الضريبة وبقيمتها ([768]) على النموذج 19 ضريبة.

وكانت محكمة النقض ([769]) قد قضت ببطلان نموذج 19 ضرائب الذي لا يشتمل علي بيانات عناصر ربط الضريبة ومن أهمها قدر الضريبة المستحقة وميعاد الطعن علي هذا التقدير، ولا يغني عن وجوب إثبات هذه البيانات في النموذج 19 ضرائب مجرد الإحالة بشأنها إلي النموذج 18 ضرائب، وذلك حتي يستطيع الممول تدبير موقفه من الطعن علي التقدير الذي تضمنه النموذج 19 ضرائب أو العزوف عنه إن كان مناسبا، ولكن هذا البطلان ([770]) ليس من شأنه أن يؤثر على كونه إجراء قاطعا للتقادم متى اشتمل على ربط الضريبة لانطوائه على عمل إجرائي مركب .

([768]) قضت محكمة النقض بأن المقصود بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النوذج رقم 18 ضرائب هو قيمة عناصر ربط الضريبة وليس قيمة الضريبة ، وذلك لأن مرحلة الإخطار هى مرحلة قدر المشرع إمكان أن تتلاقى فى أثنائها وجهات نظر مصلحة الضرائب والممول بالنسبة لما حققه من أرباح لما رآه فى ذلك من تحقق المصلحة لكليهما بالعمل على إزالة الخلاف بينهما ، ولا محل لتحديد مقدار الضريبة خلالها . راجع على سبيل المثال: أحكام النقض فى الطعون أرقان 1073لسنة 63 ق جلسة 13/ 2002/6، 2916 لسنة 65 جلسة 2001/4/19، 7921 لسنة 64 ق جلسة 2001/3/22، 5966 لسنة 62 ق جلسة 2000/2/10، 689لسنة 65 ق جلسة 2002/6/13.

([769]) أنظر علي سبيل المثال الطعون أرقام: 1071 لسنة 60 ق في 1991/10/28، 218 لسنة 62 ق في 1993/4/5، 2917 لسنة 57 ق في 1994/9/19، 3227 لسنة 62 ق في 1994/1/10، 3260 لسنة 63 ق في 1994/1/7، 2632 لسنة 57 ق في 1994/9/19، راجع الموسوعة الضريبية في ضوء المباديء التي قررتها محكمة النقض، ص 467

([770]) حكم النقض فى الطعن رقم 586 لسنة 67ق بجلسة 3/27/ 2007، وأيضا: الطعن رقم 789 لسنة 67ق جلسة 27 /2008/3،والطعن رقم 9984 لسنة 65 ق جلسة 9 /2008/6، والطعن رقم 864 لسنة 67 ق جلسة 2005/1/27، والطعن رقم 1065 لسنة 67 ق جلسة 2005/1/27، والطعن رقم 894 لسنة 67 ق جلسة 2005/1/27، والطعن رقم 1343 لسنة 68 ق جلسة 2006/4/11، و الطعن رقم 810 لسنة 67 ق جلسة 2005/1/27.

ضوابط الإعلانات الضريبية: يجب أن يعلم الممول بالتقدير والأسس التي اعتمد عليها عن طريق إخطاره بذلك وفق الإجراءات التي رسمها القانون لربط الضريبة، بما يفتح للممول حق الاعتراض أو الطعن علي هذا التقدير قبل أن تصبح الضريبة واجبة الأداء بمقتضاه0

وقد اتبع المشرع أسلوب الإعلان عن طريق البريد وجعل له قوة الإعلان بالطرق القانونية ، ولم يشأ أن يقيد المصلحة بإجراءات الإعلان التى فرضها قانون المرافعات ، وعمل على توفير الضمانات الكفيلة بوصول الرسائل المرسلة إلى الممولين ، إذ يتعين أن يسلم إخطار المصلحة إلى الممول شخصياً أو إلى نائبه أو أحد مستخدميه أو من يكون ساكناً معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم ، فلو سلم إلى أى منهم خلاف الممول دون التحقق من صفته فلا يكون لهذا الإعلان أثر ([771]) ويظل باب الطعن مفتوحاً أمام الممول .

وأجازت المادة 116 من القانون أن يرسل الإعلان بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الاكترونى رقم 15 لسنة 2004 ويصدر بحديدها قرار من وزير المالية ، ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.ولا يكفى لإثبات إعلان الممول أن يؤشر على مظروف البريد المرسل إليه بكلمة " مرفوض" دون بيان شخص أو صفة من رفض الاستلام ، لأن ([772])مثل هذا التأشير يجعل الإعلان باطلاً لعدم تحقق الغرض منه .

كما لا تتوافر في السكن الذى يقيم فيه الشخص في الخارج حيث يعمل بنظام الإعارة أو التعاقد الشخصى صفة الموطن، ومن ثم لايصلح أن يعتبر محلاً للإقامة المعتادة ، وبناءً عليه فإن ([773]) الإعلان في هذه الحالة يجب أن يتم على الموطن المعلوم في مصر حتى لو كان للممول موطناً معلوماً في الخارج ، وإن لم يوجد في موطنه في مصر من يتسلم هذا الإعلان - أو وجد

([771]) حكم النقض فى الطعن رقم 2891 لسنة 58 ق ، جلسة 1995/10/30.

([772]) حكم النقض فى الطعن رقم 163 لسنة 43 ق، جلسة 1981/1/26، والطعن رقم 2105 لسنة 59 ق ، جلسة 1996/5/30.

([773]) حكم النقض في الطعن رقم 3109لسنة 31 ق ، جلسة 1988/1/30.

وامتنع عن استلامها - فإن تسليم الورقة وإعلان الممول بها ينبغى أن يتم في مواجهة النيابة العامة مع بيان آخر موطن معلوم له في مصر بالورقة المطلوب إعلانها.

ويجوز للممول وفقاً للمادة 117 من القانون الطعن على هذا الإخطار وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه ، وإلا أصبح الربط نهائياً ([774]).

وقد استقر قضاء النقض ([775]) علي أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وهي أجراءات ومواعيد حتمية الزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها وقدر وجها من المصلحة في اتباعها ورتب البطلان علي مخالفتها0

ويكون الإعلان صحيحاً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار، وهو المكان الذى يحدده الممول كمكتب المحامى أو المحاسب.

وقضى بأنه ([776]) لما كان الثابت من أوراق الملف الفردي أنه فى الاعتراض المقدم من الممول – المطعون ضده – فى تقديرات المأمورية قد

([774]) لا يشترط أن يتقدم الممول بنفسه بالطعن بل يمكن أن يتم ذلك عن طريق وكيله، كما لا يشترط أن يكون سند الوكالة صادراً فى تاريخ الطعن أو سابقاً عليه ، بل يسمح بالطعن عن طريق الفضالة ، وذلك فى الحالة التى يتقدم فيها شخص بالطعن نيابة عن الممول دون أن يكون لديه سند وكالة سارى المفعول بذلك فى تاريخ تقديم الطعن . ويكفى لصحة هذا الطعن أن يقر الممول بالوكالة أثناء نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن، وبذلك أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية العامة رقم 1 لسنة 1970 بتاريخ 1970/4/12.

([775]) انظر علي سبيل المثال الطعون أرقام 226 لسنة 3 ق في 1972/1/19 و 398 لسنة 21 ق في 1968/1/17 و 214 لسنة 44 ق في 1978/2/22 و 307 لسنة 22 ق في 1979/1/7 و 497 لسنة 49 ق في 1984/12/17، قضاء النقض الضريبي، ص 224، وانظر أيضا الطعن رقم 2622 لسنة 57 ق في 1994/1/19، مثبت في: الموسوعة الضريبية في ضوء المبادىء التي قررتها محكمة النقض، إعداد المستشار ممدوح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 361.

([776])الطعن بالنقض رقم 1857 لسنة 73 ق جلسة 14 من فبراير سنة 2008.

اتخذ من مكتب محاميه الوارد به محلا مختارا له ، وبتاريخ 2001/11/7 تم إخطاره بقرار اللجنة بتسليم خطاب مسجل على هذا المحل المختار الذى حدده ومن ثم فإن هذا الإعلان يكون صحيحاً منتجا لأثره فى سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة الصادر فى 2001/9/15 فيكون الطعن المقام منه بتاريخ 2002/3/16 بعد الميعاد ، وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وقضي برفض الدفع بعدم قبول الطعن على قرار اللجنة لرفعه بعد الميعاد المقرر قانونا على سند من أنه لم يثبت وجود محل إقامة مختار للمطعون ضده أو إخطاره بثمة مكاتبات عليه بما يجعل المسجل بعلم الوصول إلى المرسل إليه على عنوان محاميه قد جاء على عنوان مخالف لعنوانه ولا أثر له وأن مستلمة هذا الخطاب لا صلة لها بالممول أو بالمحل المختار المقال بأنه خاص به ، فإنه يكون قد ابنتي على تحريف للثابت بأوراق الدعوى الأمر الذى يعيبه ويوجب نقضه.

كما يكون الإعلان صحيحاً قانوناً الإعلان المرسل من مصلحة الضرائب إلى الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول الذى يتسلمه فى حال عدم فى عدم وجود الممول نائبه أو خادمه أو من يكون ساكنا معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفة المخاطب معه والتوقيع منه بذلك . وينتج هذا الإعلان الصحيح آثاره ، ومنها ([777]) انفتاح ميعاد الطعن عليه ، فإذا لم يقم الطاعن بالطعن عليه فى الميعاد فإن الربط يكون قد صار نهائيا.

ولا بأس على المأمورية إن هى أعلنت الولى الطبيعى للممول القاصر بعد أن بلغ الممول سن الرشد فى تاريخ الإعلان مما كان يلزم إعلانه به مباشرة ، طالما لم تخطر المأمورية ببلوغ السن القانونية([778]) .

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها ، وكذلك فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب

([777]) الطعن بالنقض رقم 154 لسنة 73ق بجلسة 2007/3/27.

([778]) حكم النقض فى الطعن رقم 368 لسنة 67 ق جلسة 2006/5/23.

محضرمن ثلاثة صور يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختص ، بحسب الأحوال وتطلبت المادة 129 من اللائحة التنفيذية أن تحفظ الصورة الأولى للمحضر بملف الممول ، وتلصق الثانية على مقر المنشأة ، وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال أو تعلن على الموقع الالكترونى للمصلحة. مما يعنى أن اللائحة اكتفت بالإعلان عبر الموقع الالكترونى للمصلحة بديلاً عن إعلان المحضر فى لوحة إعلانات المأمورية أو لجنة الطعن ، وفى ذلك مخالفة لنص المادة 116 من القانون التى أوجبت إعلان المحضر بإحدى هاتين اللوحتين بحسب الأحوال ، ومن ثم فإننا نرى أن إعلان المحضر بموقع المصلحة الالكترونى لا يغنى عن الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن بحسب الأحوال ، وإلا كان الإجراء باطلاً.

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول ، يقوم المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن ، بحسب الأحوال ، بإجراء التحريات اللازمة ،فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه ، وإن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة.

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان فى مواجهة النيابة العامة قاطعاً للتقادم.

ويكون للممول فى حالتى النشر والإعلان فى لوحة المأمورية أو بالنيابة العامة أن يطعن فى الربط أو فى قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه ، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً. وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية ([779]) أن العبرة بتاريخ توقيع الحجز هو تاريخ علمه به ، وهو تزيد لا يصادفه صحيح نص القانون الذى اكتفى بتاريخ توقيع محضر الحجز ولو لم يكن فى مواجهة الممول ، سواء علم بالحجز الممول فى تاريخ توقيعه أو بعد ذلك التاريخ.

([779]) راجع الفقرة الأخيرة من المادة 129 من اللائحة التنفيذية.

ويترتب على هذا الطعن إمكان نظره والبت فيه أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية ، وأمام لجنة الطعن ، وأمام القضاء ، وفق الإجراءات التالية :

أـ نظر الطعن أمام اللجنة الداخلية

يجب أن يكون الطعن فى هذا الإخطار _ وفقاً للمادة 119 من القانون- بصحيفة من ثلاث صور يودعها الممول المأمورية المختصة ، وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها ، وتثبت المأمورية فى دفتر خاص بيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التى تتضمنها.

والعبرة في حساب ميعاد طعن الممول هو بتاريخ تسلم المأمورية لصحيفة الطعن ، وليس بتاريخ قيدها في السجلات المعدة لقيد الطعون ([780])، وإن تراخى أو إهمال الموظف المختص في إجراء القيد في السجلات المخصصة لا يؤثر على احتساب الميعاد.

وتشكل اللجنة الداخلية بالمأمورية ، التى تشكل بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها .

وتختص هذه اللجان بالبت فى أوجه الخلاف بين المأمورية والممول بالفصل فى الطعون المقدمة للمأمورية من الممولين ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ([781]) .

وعلى اللجنة إخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بتاريخ الجلسة ، وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً فى التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان أخير ، وفى حالة عدم حضور الممول أو من يمثله فى الموعد الثانى تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك.

([780]) حكم النقض في الطعن رقم 961 لسنة 67 ق ، جلسة 2005/2/24.

([781]) جعلت المادة 132 من اللائحة التنفيذية ميعاد الستين يوماً المحددة لنظر الطعون أمام اللجان الداخلية تبدأ من تاريخ ورود الطعن للجنة ، وليس من تاريخ تقديم الممول له إلى المأمورية ، وهو ما يخالف نص المادة 119 من القانون ، ويجعل نظر اللجنة بعد تاريخ الستين يوماً المحددة قانوناً مما يبطل قرارها.

وتكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة فى محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية ، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التى يقدمها الممول ، وان ترد على كل بند من هذه البنود .

وإذا تم الاتفاق بين الممول والمأمورية خاليا من عيوب الغش والرضا، أصبح اتفاقا ملزما لطرفيه، ومنهيا للمنازعة الضريبية المتعلقة به[1]، وتكون الضريبة المستحقة بناء عليه واجبة الأداء، ونهائية لا يجوز الطعن فيها أمام لجنة الطعن أو القضاء.

ويكون علي اللجنة أن تصدر قرار الربط وفقا لما أسفر عنه هذا الاتفاق، ولا يكون للممول الحق في الطعن علي هذا القرار0

ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً ، وللممول الحق فى الحصول على نسخة من هذا المحضر.

وإذن فإن المصلحة إذا ما عملت علي الاتفاق مع الممول وتم بينهما اتفاق بالفعل فحينئذ يتوافر لتقديرها كيان قانوني من حيث أنه موضوع الاتفاق الذي تم بينها وبين الممول، أما إذا لم يحصل اتفاق فإن التقدير الذي تكون المصلحة قد اقترحته علي الممول في سبيل الاتفاق معه يسقط من حيث أنه مجرد عرض لم يلحقه قبول فلا يكون له كيان قانوني[3]، ومن ثم لا تكون المصلحة ولا الممول ملتزما به0

ب- اختصاص لجان الطعن بنظر الطعن

إذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف فى اللجنة الداخلية وجب على المأمورية المختصة أخطار الممول بعدم الاتفاق ، ثم تقوم بإحالة أوجه

---

[1] حكم النقض في الطعن رقم 164 لسنة 20 ق في 1952/12/25، ونفس المعني في الطعون أرقام 408 لسنة 29 ق في 1965/1/6، و 89 لسنة 232 ق في 1969/1/8، و 86 لسنة 21 ق في 1966/12/21، و 20 لسنة 18 ق في 1949/12/8، قضاء النقض الشريبي، ص 191.

[3] حكم النقض في الطعن رقم 83 لسنة 17 ق في 1949/1/17، والطعن رقم 147 لسنة 19 ق في 1951/3/1، والطعن رقم 115 لسنة 29 ق في 1962/10/30، قضاء النقض الضريبي، ص 195.

الخلاف بينهما إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى هذه الأوجه ، مع إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .

وإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول.

وقد قرر القانون تشكيلاً جديداً للجنة الطعن يضمن حيادها على نحو أكثر مما كان متوافراً فى القانون الملغى ، حيث نصت المادة 120 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 علىأن " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية اثنين من موظفى المصلحة يختارهما الوزير ، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة".

وبذلك أصبح أغلبية تشكيل لجنة الطعن من غير العاملين بمصلحة الضرائب على عكس ما كان مقرراً من قبل ، حيث كانت الأغلبية ، أو أعضاء اللجنة جميعاً ، من مصلحة الضرائب .

وأجاز القانون للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة . ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجن الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ، ويتولى امانة لجنة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة.

وقد حاول المشرع المصرى توفير الحيادية للجان الطعن التى تنظر فى التظلمات المقدمة من الممول على قرارات ربط ضرائب الدخل ، وذلك بأن

أسند رئاسة اللجنة إلى قاض ، ولكن هذه الرئاسة لم تستمر سوى سنتين تقريباً ([782]) ، ثم أعيدت هذه الرئاسة إلى موظفى مصلحة الضرائب ، لتظل هذه اللجان إدارية بحتة ، ذات اختصاص قضائى .

ولم يكن ذلك كافياً لضمان حياد هذه اللجان الأمر الذى قرر معه قانون الضريبة على الدخل الأخير إعادة تشكيل هذه اللجان بصورة جوهرية، بحيث تتكون اللجنة من خمسة أعضاء ، على أن يكون رئيسها من غير العاملين بالمصلحة ، وأن تضم فى عضويتها اثنين من العاملين بمصلحة الضرائب ، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ، لهم صوت معدود . وبذلك يمكن لهذه اللجنة أن تصدر قراراتها رغم اعتراض موظفى المصلحة عليها ، طالما حاز القرار على موافقة الأعضاء الآخرين .

تبعية لجان الطعن وتنظيم أعمالها

تكون لجان الطعن دائمة، وتابعة مباشرة لوزير المالية ، ويصدر الوزير قراراً ([783]) بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها.

([782]) أسندت رئاسة لجان الطعن إلى قضاة في ظل العمل بالقانون رقم 146 لسنة 1950 ثم عدل عن هذا التشكيل بالمرسوم بقانون رقم 97 لسنة 1952. وقد قيل في تبريرالعدول أن الحياد المأمول لم يتحقق " من الناحية العملية ، لأن قرارات اللجنة تصدر بأغلبية الآراء ، لوجود عضوين من موظفى المصلحة لهما نفس ما للقاضى من الحقوق ، وإذا ما أجمع رأيهما على رأى يخالف رأى القاضى ، ويكون الأمر أشد من ذلك لو انضم العضوان المختاران " . أنظر المذكرة الإيضاحية للمرسوم بقانون رقم 97 لسنة 1952.

([783]) صدر قرار وزير المالية رقم 125 لسنة 2007 بشأن تشكيل لجان الطعن ، وبيان مقارها وتحديد اختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها، ونشر بعدد الوقائع المصرية رقم 53(ب) بتاريخ 2007/3/7.

ويؤخذ على هذا القرار: أنه قرر أن جميع لجان الطعن ، وعددها 18 لجنة موزعة على أربع قطاعات جغرافية ، تعقد جميعها بالقاهرة ، بدلاً من الوضع السابق حيث كانت لجان الطعن تعقد فى معظم مدن ومراكز الجمهورية قريبة من مأموريات الضرائب والممولين ، تيسيراً على المتقاضين، ولمراعاة لظروف كل محافظة عند نظر النزاع . الأمر الذى لم يتنبه له القرار الجديد ، مما يشكل معاناة للمولين القاطنين فى القرى والمحافظات النائية ، ويحمل المتقاضين أعباءً مالية إضافية تتمثل فى نفقات السفر والاستعانة بالمحامين

وقد بينت المادة 137 من اللائحة التنفيذية نظام عمل لجان الطعن ، بأن يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعينين من المصلحة ، ثم يقوم المقرر بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة القرار الذى يقترحه ، وتتم المداولة مع باقى أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن ، فإذا انتهت المداولة صدر قرار اللجنة .

ووفقاً للمادة 121 من القانون تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى القانون رقم 91 لسنة 2005 ، وفى قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 ، وفى القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

والمحاسبين القاطنين بالقاهرة أو حتى الموجودين بمحافظاتهم ويطلبون أتعاباً إضافية نظير انتقالهم إلى مقر اللجنة بالعاصمة ، فضلاً عن أن غياب أعضاء ممن يتتمون إلى هذه المحافظات فى تشكيل هذه اللجان يزيد من صعوبة تفهم الأعضاء لظروف هؤلاء الممولين الخاصة ، والتى تختلف بالطبع عن ظروف ممولى القاهرة ، سواءً من حيث الملاءة الاقتصادية أو طبيعة الأنشطة وحجمها ، أو أسلوب إدارتها .

والقرار بهذا الشكل يخالف الدستور والقانون ، فمن الناحية الدستورية يحجب الشخص عن قاضيه الطبيعى ، حيث يضطر الممول إلى الاتفاق فى اللجنة الداخلية تجنباً للجوء إلى لجنة طعن نائية ليس فى مكنته تحمل نفقاتها ، ومن ثم يسد أمامه طريق اللجوء إلى القضاء ، لأن التظلم أمام لجنة الطعن شرط لازم لنظر المحكمة المنازعة الضريبية .

يؤكد هذا المعنى قضاء المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم 104 لسنة 20قضائية دستورية بجلسة 1999/7/3 من أن " الدستور كفل لكل مواطن – بنص المادة 68 منه– حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى ، مخولاً إياه بأن يسعى بدعواه إلى قاض يكون بالنظر إلى طبيعتها ، ....فإذا أرهقها المشرع بقيود تعسر الحصول عليها أو تحول دونها كان ذلك إخلالاً بالحماية التى كفلها الدستور لهذا الحق وإنكاراً لحقائق العدل فى جوهر ملامحها".

كما أن القرار يخالف القانون الضريبى ذاته ، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من القانون رقم 91لسنة 2005 على أن " للوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان فى المدن الأخرى التى بها أكثر من لجنة ..." ، مما مفاده أن المشرع يعتنق فكرة اللامركزية فى لجان الطعن ، ويجعل الأصل أن تكون فى كل مدينة من مدن الجمهورية لجنة طعن على الأقل ، وهو ما لم يتحقق بالقرار المذكور.

وقد قضى ([784]) بأنه يمتنع على لجنة الطعن أن تتعرض فى قرارها من تلقاء نفسها للفصل فى الأوجه التى لم تكن محل خلاف بين الممول ومصلحة الضرائب، وإلا اعتبرت متجاوزة لاختصاصها .

وتقوم اللجنة بإخطار كلاً من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة ايام على الأقل ، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول . وللجنة أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق ، وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ([785]) ، وإلا فصلت اللجنة فى الطعن فى ضوء المستندات المقدمة.

وأوجبت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة ([786]) أن تخطر اللجنة كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، فإذا لم يحضر الممول أو وكيله أمام اللجنة فى أول جلسة حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن ، أما إذا لم تقبل عذره تصدر اللجنة قرارها مسبباً فى الطعن.

([784]) قضاء النقض فى الطعن الصادر بتارخ 1979/4/17، س 25، موسوعة الدكتور زكريا بيومى ، الجزء الأول ، المجلد الثانى ، ص 958.

([785]) قضت محكمة النقض فى الطعن الصادر فى 1979/12/4) بأن المشرع قد اشترط فى المادة 702من القانون المدنى وجود وكالة خاصة للمرافعة أمام القضاء، ولم يكتف بالوكالة العامة . ومن ثم فلا يكفى القول بقيام الفضالة إذا لم تتوافر هذه الوكالة الخاصة . وأنه لما كانت لجنة الطعن تختص بالفصل فى خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب فإن الأمر يتطلب وجود وكالة خاصة لدى من يمثل الممولين أمامها.(راجع موسوعة د. زكريا بيومى ، المرجع السابق، ص 973).

ومع ذلك فإنه لا يشترط أن يكون توكيل المحامى سابقاً على الإجراء الذى يتخذه أمام لجنة الطعن حيث قضت محكمة النقض (فى الطعن رقم 338 لسنة 445 ، جلسة 1977/11/15) بأنه "إذا باشر المحامى إجراءقبل أن يستصدر توكيلاً له من ذى الشأن الذى كلفه بالعمل به فلا يعترض عليه بأن التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ". كما لايشترط قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 133 لسنة 1951 المعدل أن يحضر أمام لجان الطعن الأشخاص المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين بموجب توكيل موثق طبقاً لقانون المحاماة.

([786]) المادة 140 من اللائحة التنفيذية للقانون.

وهذا الحكم يخالف ما كان مقرراً فى ظل المادة 159 من قانون الضرائب الملغى من أن عدم حضور الممول أو وكيله أمام اللجنة يجعل الطعن كأن لم يكن ما لم يبد عذراً تقبله اللجنة ، حيث أصبح لزاماً على اللجنة أن تفصل فى الخلاف فى ضوء ما لديها من مستندات قدمت من الممول والمصلحة.

وتكون جلسات لجان الطعن سرية ، وتصدر قراراتها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ، على أن تكون هذه القرارات مسببة ، وبأغلبية أصوات الحاضرين ، وفى حالة تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى منه الرئيس . ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

ولا يشترط أن تنطق لجنة الطعن قراراتها علانية ([787]) ، لأن ما تصدره ليس أحكاماً لأن المادة 169 من الدستور قد نصت على أن تكون جلسات المحاكم علانية ، ويقتصر ذلك على المحاكم بالمعنى الضيق ، دون سواها من الهيئات القضائية أو غيرها من الهيئات التى أناط بها القانون اختصاصاً قضائياً بالفصل فى نوع معين من الخصومات ، ولو وصف ما تصدره فى شأنها من قرارات بأنها أحكام".

كما لا يجب على اللجنة أن تحدد فى قرارها مقدار الضريبة ([788])، إذ يسهل حساب الضريبة عند الربط على ضوء ما يحدده هذا القرار من أرباح .

ويجب على رئيس اللجنة وأمين السر([789]) توقيع قرارات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها ، ويكون إعلان كل من المصلحة والممول بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ويعلن كلاً من الممول والمصلحة بالقرار الذى تصدره اللجنة ، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .وأن هذا الإعلان لكليهما إجراء

([787]) راجع الحكم بالنقض فى الطعن رقم 2271 لسنة 60 ق جلسة جلسة 1997/7/14، والطعن رقم 1812 لسنة 60 ق جلسة 1997/6/9، والطعن رقم 2235لسنة 60 ق جلسة 7/14م1997.

([788]) قضاء النقض فى الطعن رقم 2882 لسنة 60 ق ، جلسة 11/24/ 1997.

([789]) الفقرة الأخيرة من المادة 140 من اللائحة التنفيذية للقانون.

لازم ، لايغنــى عنــه إجـراء آخـر ، وبغيـره لاينفـتح ميعـاد الطعـن ([790]) ، وأن اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول هو ضمان وصـول الإعلان للمصلحة وللممول ، بحيث إذا لم يعلن لأيهما بهذا الطريق فإنه يفترض علمه بهذا القرار .

ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة ، فإذا لم تكن الضـريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار.

جـ- الطعن أمام القضاء

أجازت المادة 123 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 لكـل مـن مصـلحة الضـرائب والممـول الطعـن فـى قـرار اللجنـة أمـام المحكمـة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

ومن ذلـك يتضـح أن قـانون الضـريبة علـى الـدخل المـذكور قد سـار علـى نهـج قـوانين الضـرائب علـى الـدخل السـابقة عليـه بـأن عقد الاختصـاص بنظـر المنازعات الضـريبية للقضـاء العـادى ، ولكـن المحكمـة الدسـتورية العليـا قضـت أخيـراً بعدم دسـتورية المـادة 123 المشـار إليهـا [791]، أصـبح الاختصـاص بنظـر منازعـات ضـرائب الـدخل وفقـاً لهـذا الحكـم ، واعتبـاراً مـن اليـوم التـالى لتـاريخ نشـره، منعقـداً لمجلـس الدولـة ، بمحكمتـه : محكمـة القضـاء الإدارى والمحكمـة الإدارية العليا.

حجية الربط

يكتسب قرار الربط النهائي المستند إلـي موافقـة الممـول، أو صـدور قـرار لجنة الطعن النهائي، أو حكم المحكمة الذي استنفذ طرق الطعن فيه حجية تجعل دين الضريبة المحدد بناء عليه واجب الأداء، كمـا يمنـع الممول طلـب تعديلـه أو الغائه، ولا يجوز لمصلحة الضـرائب أن تعدل عنـه، وذلك لتعلقـه بحـق للممـول وللخزانة العامة في آن واحد0

([790]) الطعن بالنقض رقم 2196 لسنة 75 ق ، جلسة 1994/5/30.

[791] القضية رقم 70 لسنة 35ق دستورية ، جلسة 2015/7/25.

وبهذا الربط النهائي اكتسب الممول حقه في مركز ضريبي مستقر علي دين ضريبي محدد ومعلوم يلتزم به وفقا لقرار الربط النهائي، دون أن يفاجأ فيما بعد بما يغير هذا الإستقرار بإلغاء قرار الربط أو تعديله مما يفرض عليه التزامات ضريبية عن سنوات سابقة أقفلت حساباتها، بما يحمله دينا غير متوقع يؤثر في مجري نشاطه المعتاد0ومع ذلك فقد أجاز القانون لكل من مصلحة الضرائب إجراء الربط الإضافى أو تعديل الربط النهائى أو تصحيحه أو تصحيح الربط النهائى فى حالات معينة.

تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية

كما أوجبت المادة 93 من القانون على المصلحة تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية الواردة بالربط، وللمأمورية أن تجري هذا التصحيح من تلقاء نفسها أو بناء علي طلب يقدمه الممول إليها0

ويقصد بالأخطاء المادية حسبما نصت المادة 117 من اللائحة التنفيذية ورود النتيجة مخالفة للحيثيات ، وتعد فى حكم الحالات المبررة لتصحيح الربط النهائى الواردة فى المادة 124 من القانون إذا اكتشفت بمعرفة المأمورية أو الممول قبل صيرورة الربط نهائياً .

أما الأخطاء الحسابية فهى الأخطاء فى نقل الأرقام أو الأخطاء فى عمليات الجمع أو الطرح وكافة العمليات الحسابية ، أو الخطأ في تاريخ معين .

وبخلاف الأخطاء المادية أو الحسابية فإنه لايجوز تصحيح الأخطاء الموضوعية التي ترد في حيثيات القرار أو الحكم إلا بالطرق القانونية ، أى من خلال الاعتراض أو الطعن على هذه القرارات أو الأحكام وفقاً للإجراءات القانونية ، حتى لايتخذ التصحيح ذريعة للالتفات على القرار أو الحكم الذى حاز قوة الأمر المقضى.

والمعيار الذى أخذ به القضاء للتفرقة بين الأخطاء المادية والحسابية وبين الأخطاء الموضوعية ، هو أن الخطأ المادى أو الحسابى هو الخطأ في التعبير وليس الخطأ في التفكير . فيكون الخطأ مادياً عندما يستخدم أسماءأو أرقاماً غير تلك التي يجب أن يستخدمها للتعبير عما في ذهنه من أفكار ، اما

الخطـأ فـي تقـدير القاضـى أو تكـوين التقـدير تجـاه قضـية معينـة يعـد خطـأ موضوعياً[792].

و الأصـل وفقـاً لقـانون المرافعـات المدنيـة والتجاريـة أن يقـوم بتصـحيح الأخطاء من وقع فيها ، بمعنى أن المأموريـة لا تملك أن تصـحح الأخطـاء التـي وقعت فيهـا لجنـة الطعن ، ولكـن ذلك لا يمنـع الجهـة الأعلـى فـي مدارج نظـر المنازعة أن تصحح الخطأ المادى والحسابى الذى تكتشفه من تلقاء نفسـها دون أن تلـزم بإعـادة الموضـوع تاليـة للجهـة الأقل التـي وقعـت فـي الخطـأ . وبـذلك قضت محكمة النقض ([793]) بأنه " إذ خول المشرع لجنة الطعن ولايـة القضـاء للفصل فى خصـومة بين الممول و المصلحة ، فـإن هذه اللجنـة تكون مختصـة بتدارك ما يكون قد ورد فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية كتابية كانت أو حسـابية ، وأن تصـدر قرارهـا علـى موجـب الوجـه الصـحيح ، و لا يحـول دون ذلك أن يكـون فيـه إسـاءة لمركـز الممـول ذلك أن الأخطـاء الماديـة لا تحـوز أيـة حجية حيث أجاز الشارع تصحيحها فى أى وقت ".

تصحيح الربط النهائى

أوجبـت المـادة 124 مـن القـانون علـى مصـلحة الضـرائب أن تصـحح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بنـاءً علـى طلب يقدمـه صـاحب الشـأن خـلال خمس سنوات مـن التـاريخ الذى أصـبح فيـه الـربط نهائياً وذلك في حالات معينة لضمان عدم فرض الضـريبة علـي الممول وهـي مشوبة بخطأ قانوني0

ومن هذه الحالات :

1-عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

2- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانونا.

([792]) راجع حكم النقض بتاريخ 1959/6/25 مثبت في د. أحمد مليجى : الموسوعة الشاملة في التعليق علـى قـانون المرافعـات ،الجزء الثالـث طبعـة 2005، 1167، ص 1168، ود. فتحـى والـى، الوسـيط ، ص 651.

([793]) الطعن رقم 288 لسنة 50 ق، جلسة 1984/4/30.

3-ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

4- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا.

5-الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.

6- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

7-عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

8-عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.

9- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.

10- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا.

11- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

12- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.

والحالات المذكورة هى على سبيل المثال ، إذ أجاز القانون لوزير المالية أن يضيف حالات أخرى بقرار منه، وخاصة إذا كانت هذه الحالات لدى صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط.

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى) برئاسة احد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة، ولا يكون قرار اللجنة نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

وتلتزم اللجنة ([794]) بأن تطلب الملف الضريبى الخاص بالممول من المأمورية المختصة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من طلب الممول إليها ، وعلى المأمورية أن توافى اللجنة بهذا الملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف للجنة ، تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة فى ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبى ، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة.

وهذه المواعيد التى تضمنتها اللائحة التنفيذية بهدف ضمان عدم تقاعس اللجنة عن نظر طلب الممول دون مبرر ، هى من المواعيد التنظيمية التى لا يترتب علي مخالفتها جزاء ، ومن ثم فإن نظر اللجان لطلبات الممولين بعد انقضاء المواعيد المذكورة لا يترتب عليه بطلان قراراتها.

محاربة صورية التصرفات

أحيانا يظهر شخص أمام مصلحة الضرائب علي أنه الممول، وتتخذ في مواجهته إجراءات ربط الضريبية، ثم يثبت بعد ذلك أنه ليس هو الممول الحقيقي، وإنما يعمل لحساب شخص آخر، وذلك بطريق الصورية، أو التواطؤ للحصول علي أية مزايا، كالإعفاء من الضريبة أو جزء منها أو التمتع بقدر أكبر مما هو مستحق من الخصم المقرر للأعباء العائلية، أو للتهرب من أية التزامات وأهمها أداء الضريبة علي مجموع أرباحه الحقيقية0

وعند ثبوت هذه الصورية أو التواطؤ فإنه يعتبر كلا من الممول الظاهر والممول الحقيقي مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة علي الأرباح التي تحققها المنشأة في ظل هذه العلاقة0 تطبيقاً لنص المادة 92من القانون .

ومجرد تقرير المسئولية التضامنية بين الشريك الظاهر والشريك المستتر في دين الضريبة لا يعد علاجا ناجحا، في رأينا لمحاربة الصورية في هذه الحالة، إذ لم تحول تلك المسئولية وقصد الممول الحقيقي (الممول المستتر) من

([794]) المادة 143 من اللائحة التنفيذية للقانون.

الحصول علي مزايا ضريبية طالما تحسب الضريبة علي الممول الظاهر وكان الأولي أن يرد قصد الممول الحقيقي إليه، فيعاد ضم الأرباح المنسوبة إلي الممول الظاهر إلي الممول الحقيقي، ويطبق القانون علي هذه الأرباح لمنع حصول الممول الحقيقي علي أية مزايا غير مشروعة، دون تخوف من تقادم دين الضريبة، حيث يبدأ التقادم في هذه الحالة من تاريخ علم مصلحة الضرائب بصورية العلاقة بين الممول الظاهر والممول الحقيقي، مع بقاء الممول الظاهر مسئولا بالتضامن عن الضريبة المستحقة علي هذه الأرباح، ويمكن أن يتضمن القانون نصا يعاقب الممول الظاهر عن مساهمته في نشأة هذه العلاقة0

ويختلف هذا الوضع في حالة وجود شركة محاصة، وهي شركة مستترة لا تتوافر لها الشخصية المعنوية وتنعقد بين شخصين أو أكثر لاقتسام الأرباح والخسائر الناشئة عن عمل تجاري أو أكثر يقوم به أحد الشركاء باسمه الخاص (الشريك الظاهر)، حيث لا تطبق المادة 92 علي شركة المحاصة من ناحية افتراض المسئولية التضامنية، ذلك لأن شركة المحاصة لا تعد دليلا علي الصورية والتواطؤ، وإنما هي صورة مشروعة من صور المشاركة، ومن ثم يرجع في تقرير مسئولية الشركاء المستترين عن الضريبة المستحقة علي الشريك الظاهر في شركة المحاصة إلي اتفاق الشركاء في هذا الخصوص [795]، حيث تعد المنشأة في حالة شركة المحاصة منشأة فردية، والمسئول هو الشريك الظاهر، وليس هناك تجزئة للإيراد أو الأرباح، وأرباح ورأسمال الشركة كلها ضامنة لدين الضريبة، ويمكن اقتضاؤه في أي وقت0 لذلك تربط الضريبة في شركات المحاصة باسم الشريك الظاهر، دون التفات إلي ما قد يكون هناك من شركاء مستترين مهما كانت صفتهم، لأن واقع الحال فيها أن هناك شخصا واحدا ظاهرا أمام الغير يتعامل باسمه ويلتزم عن نفسه([796])0

ولم يشأ المشرع أن يجعل من مجرد التنازل عن المنشأة أو نقل ترخيصها إلي من تربطه بالممول علاقة عمل، أو علاقة قربي قرينة قاطعة

([795]) أحكام محكمة النقض في الطعون أرقام 77 لسنة 34 ق، جلسة 1972/2/22، ورقم 382 لسنة 40 ق، جلسة 1975/5/21، ورقم 151 لسنة 40 ق، جلسة 1976/1/20، قضاء النقض الضريبي، ص 167.

([796]) حكم النقض في الطعن رقم 77 لسنة 34 ق في 1972/2/22، والطعن رقم 382 لسنة 40 ق، في 1975/5/21، قضاء النقض الضريبي، ص 167

علي الصورية أو التواطؤ، بل اشترط أن تثبت هذه الصورية ، مما يلقى عبئاً على مصلحة الضرائب فى ذلك كان القانون الملغى فى المادة 30 منه قد أعفاها منه حين جعل عبء الإثبات فى هذه الحالة على صاحب الشأن .

الفصل الثانى

تحصيل الضريبة

الأصل أن يؤدي الممول الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار إلي المأمورية المختصة في الفترة المقررة لتقديم الإقرار، وأن يتم أداء هذه الضريبة طواعية ودون مطالبة تسبقها من مصلحة الضرائب باعتبار أن دين الضريبة محمول لا مطلوب0

ومع ذلك فقد راعي المشرع أن هناك حالات يكون تحصيل الضريبة بطرق أخري أكثر ملائمة للممول وللخزانة العامة، ومن أمثلة ذلك تكليف دافع إيراد رأس المال المنقول أو المرتبات وما في حكمها بحجز الضريبة عند المنبع وتكليفه بتوريد الضريبة إلي مصلحة الضرائب نيابة عن الممول لما في ذلك ضمان لأداء الضريبة في ميعاد مناسب مع تضاؤل فرصة التهرب منها0

كما قدر المشرع الظروف التي قد تعترض الممول فتمنعه من أداء الضريبة دفعة واحدة وفي الميعاد فقررت التيسير عليه بإجازة تقسيط المبالغ المستحقة عليه، ومنعت مطالبته بأية مبالغ ضريبية إلا بعد صدور الورد والتنبيه كسند تنفيذي لتحصيل الضريبية، فضلا عن أحقيته في الاسترداد التلقائي لما حصل منه من مبالغ تزيد علي الضريبة المستحقة عليه0

وعموماً فإن الضريبة يتم تحصيلها إما مباشرة من الممول ذاته ، أو من غيره بنظام الخصم من المنبع ، وقد نظم القانون أحكام كل نوع منهما ، ومنح الممول تيسيرات للسداد ، كما زود مصلحة الضرائب بالسلطات التى تضمن حقوق الخزانة العامة من الضياع ، ونبين ذلك فى المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول

أنواع التحصيل الضريبى

الأصل أن تحصل الضريبة مباشرة من الممول الخاضع لها ، ومع ذلك فإن القانون قد قرر تحصيل الضريبة بالكامل بصورة غير مباشرة من أرباب الأعمال ، وذلك بالنسبة للضريبة على المرتبات ، أو بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول .

أولاً: التحصيل المباشر

يقع على الممول واجب سداد الضريبة التى يقدرها فى الإقرار السنوى ، وذلك فى يوم تقديمه لهذا الإقرار .

ويقصد بالضريبة المستحقة هنا الضريبة التى يكون مديناً بها فى نهاية السنة الضريبية بعد استنزال المبالغ التى سبق أن خصمت لحسابه ، أو الدفعات المقدمة التى أداها على أقساط طواعية خلال السنة عملاً بنص المادة 63 من القانون.

كذلك يتعين على الممول آداء الضريبة التى يسفر عنها تعديل الإقرار أو الربط التقديرى طالما أصبحت هذه الضريبة واجبة الآداء .أى بمقتضى ربط لم يطعن عليه المول فى الميعاد ، أو اتفاق فى اللجنة الداخلية لم يطعن عليه أمام لجنة الطعن ، أو قرار لجنة الطعن ولو طعن عليه قضائياً، أو حكم قضائى ابتدائى ولو كان مستأنفاً .

وفى ظل الاختصاص الحالى لمجلس الدولة فإن الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإدارى واجب النفاذ ولو طعن عليه أمام المحكمة الإدارية العليا..

وقد رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن ([797]) عبء الضريبة يقع قانوناً على عاتق الملتزم بها ، وهو الشركات والبنوك والمنشآت الأجنبية الرابحة حتى إن قام بآدائها شخص آخر غير شخص الملتزم بها ما دامت الضريبة المقررة قد أديت كاملة للخزانة العامة .

([797]) الفتوى رقم 1078 بتاريخ 1996/12/17.

ولذلك جاز الاتفاق على تحمل شخص آخر بقيمة الضريبة وآدائها غير شخص الملتزم لاسيما وأن قانون الضريبة على الدخل جاء خلواً من نص يحظر مثل هذا الاتفاق . ولايعد آداء الضريبة فى هذه الحالة ميزة إضافية تدخل ضمن عناصر الوعاء الضريبى عند ربط الضريبة المستحقة على نشاط الملتزم بها أصلاً . ذلك أن الضريبة المستحقة على نشاط الملتزم بها – والتى أديت من غيره تحددت بمقدار ما حققه من أرباح صافية عن نشاطه الذى زاوله فى مصر ، ومن ثم يدخل مقدار تلك الضريبة فى صافى أرباحه ، إذ أن وعاء الضريبة تحدد أولاً ثم قدرت الضريبة على أساسه فسبق تحديد الوعاء تقدير الضريبة فى الوجود ولحقته استحقاقاً ، فإذا أدى الضريبة عن المكلف بها شخص آخر بموجب اتفاق بينها فلا يجوز بموجب هذا الآداء أن يعاد تقدير الوعاء من جديد .

ثانياً : التحصيل غير المباشر

يجيز قانون الضريبة على الدخل تحصيل الضريبة بطريقة غير مباشرة ، تحصيلاً لكامل المبلغ ، والذى تتضح صورته في حجز ضريبة المرتبات من المنبع وإلزام رب العمل بتوريدها نيابة عن الممول العامل ، أو تحصيلاً جزئياً ، عن طريق وضع نظام لتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة ، يدفعه ، أو يخصم منه، الممول الذى يحقق دخلاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً ، وذلك عندما يكون لهذا الممول مبالغ فى ذمة هذه الجهات ، بما يعرف بنظام الخصم والإضافة ([798]) ، أو يؤديه بمناسبة معاملة معينة أو خدمة تؤديها إليه ، بما يعرف بنظام التحصيل تحت حساب الضريبة .

نظام الخصم و التحصيل تحت حساب الضريبة

يقصد بنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة اقتطاع جزء من المبالغ المستحقة للممولين في ذمة جهات معينة، أو إضافة مبالغ إلي ما يكون مستحقا في ذمة هؤلاء الممولين لهذه الجهات، أو تحصيل مبلغ معين عند قيام جهات معينة بآداء خدمات محددة للممولين، وذلك تحت حساب الضريبة

([798]) ألغى القانون رقم 91 لسنة 2005 نظام الإضافة الذى تقرر بالقوانين السابقة ، لعدم جدواه الضريبية من حيث ضآلة حصيلته ، و لثبوت عدم فعاليته .

المستحقة علي هؤلاء الممولين، علي أن يتم توريد هذه المبالغ إلي مصلحة الضرائب بالإجراءات وفي المواعيد المقررة قانونا0ويختلف هذا النظام عن نظام حجز الضريبة من المنبع *With holding tax* والذي يقوم بمقتضاه شخص بحساب الضريبة المستحقة علي الممول وحجزها من المبالغ التي للممول لديه، وتوريدها نيابة عنه إلي مصلحة الضرائب، ومن أمثلتها الضريبة علي إيراد رؤوس الأموال المنقولة، والضريبة علي المرتبات0

أهداف نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

ويهدف نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة إلي تحقيق عدد من الأهداف أهمها:

1 – ضمان تحصيل نسبة مقدما من الضريبة التي قد تكون مستحقة علي الممولين في نهاية السنة المالية، مما يحقق إثراء للخزانة العامة من ناحية، ويرفع عن كاهل الممولين قدرا من دين الضريبة المستحقة عليهم من ناحية أخري0

2 – إحكام حصر المجتمع الضريبي حيث يكشف الإبلاغ عن الممولين المتعاملين مع جهات الإلتزام عن ممولين جدد لم تكن تعلم عنهم مصلحة الضرائب مما يحد من التهرب الضريبي0

3 – المعاونة في ربط الضريبة علي الأرباح الحقيقية، من خلال التعرف علي حجم تعامل الممولين مع جهات الإلتزام ونوعية هذا التعامل، لأخذه في الاعتبار عند فحص إقرارات الممولين وربط الضريبة عليهم0

تطبيق نظام الدفعات المقدمة

أخذ المشرع في القانون الحالى بنظام جديد يعرف بنظام الدفعات المقدمة *Advanced Payments* يقوم علي أساس أداء الممول جزءً كبيراً من مبلغ الضريبة المتوقع عن السنة قبل انتهائها، وذلك علي أقساط أربعة تدفع مقدما علي أن تسوي هذه المبالغ مع مقدار الضريبة التي تتحدد بالإقرار السنوي في نهاية السنة الضريبية.

فـإذا كانـت الأقسـاط المدفوعـة مقـدما تسـاوي مقـدار الضـريبة الـواردة بالإقرار برئت ذمة الممول من ضريبة الإقرار، أما إذا كانت الأقساط أقل دفع الممول مع الإقرار الفرق المتبقي، وإذا كانت الأقساط أكثر استحق الممول استرداد ما أداه بالزيادة0

المبحث الثانى

تيسيرات التحصيل

أولا: تقسيط الضريبة

أكدت المادة 105 من القانون علي أن تحصيل الضريبة يجب أن يتم دفعة واحدة، وهذا هو الأصل، إلا أنه تقديرا من المشرع للظروف التي قد تحول بين الممول والوفاء بالضريبة علي هذا النحو، فقد أجازت المادة 105 المذكورة أن توافق مصلحة الضرائب علي تقسيط مبلغ الضريبة المستحق علي الممول علي عدد من الأقساط لا يتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة0

ولكن قد تطرأ ظروف عامة تؤثر علي حركة السوق أو النشاط الاقتصادي بوجه عام، أو تطرأ ظروف خاصة بالممول كمرضه أو تعثره المالي لا تجعله يتمكن من الوفاء بالضريبة دفعة واحدة أو علي أقساط لا تزيد في عددها عن عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، لذلك أجازت الفقرة الثانية من المادة 105 المشار إليها لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه تقسيط هذه الضريبة علي مدة أطول من المدة المذكورة، ولكن بشرط ألا تزيد هذه المدة الأطول علي مثلي عدد السنوات الضريبية0

ثانياً: استرداد ما حصل بالزيادة

أوجبت المادة 112 من القانون علي مصلحة الضرائب أن ترد إلي الممول من تلقاء ذاتها، أي بدون حاجة إلي طلب من الممول، المبالغ التي تكون قد وردت إليها بالزيادة علي الضريبة المستحقة عليه، وذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد .

وإذا تأخرت مصلحة الضرائب عن رد هذه الزيادة حتي انقضي الميعاد المذكور استحق للممول مقابل تأخير يحدد على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فالأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%.

ثالثاً :الحق فى إجراء المقاصة

نصت المادة 113 من القانون على أنه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها هذا القانون ، وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الآداء بموجب أى قانون ضريبى تطبقه المصلحة.

رابعاً: الإسقاط الضريبى

وفقاً لنص المادة 114 من القانون للوزير ، بناءً على عرض رئيس المصلحة ، أن يسقط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة فى الأحوال التالية :

1-إذا توفى الممول عن غير تركة ظاهرة .

2- إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه.

3- إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفى بكل أو بعض مستحقات المصلحة ، ففى هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة الآف جنيه سنوياً.

وقد يكون الإسقاط كلياً يشمل جميع المبالغ المستحقة على الممول من ضرائب ومقابل تأخير ، وقد يكون جزئياً يقتصر فقط على إسقاط بعض هذه المبالغ دون بعضها الآخر.

كما قد يكون الإسقاط نهائياً ، أى لا رجعة فيه، وليس للمصلحة أن تعود لتطالب بالمبالغ التي تقرر إسقاطها ، أو قد يكون الإسقاط مؤقتاً أةى محدداً بفترة زمنية ، يحق للمصلحة بعد تغير الظروف أن تعود لتطالب بتلك المبالغ.

خامساً : إصدار الصكوك الضريبية

أجـازت المـادة (115) للـوزير إصـدار صـكوك ضـريبية يكتتـب فيهـا الممولون وتحمل بعائد معفى من الضرائب يحدده الوزير.وتكون لهذه الصكوك وللعوائد المستحقة عليها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة.

وتعتبر هذه الصكوك من قبيل السندات الحكومية التي بمكن أن يلجـأ إليهـا وزير الماليـة لسد عجز الموازنـة العامـة ، ولكنهـا نـوع خـاص من السندات إذ توجه إلى طائفة معينة من الجمور هم ممولو الضرائب ، وأن لهذه الصكوك قوة إبراء كالنقود في سداد الضرائب المستحقة على الممولين .

وتمتاز هذه الصكوك بأنها تتيح لوزير الماليـة تعجيل تحصيل الضرائب مقدماً لتوفير إيرادات حقيقية لسد العجز في الموازنة ، كمـا أنهـا تحقق للممولين فائدة تتمثل في العائد الذى تنتجه هذه الصكوك ، والذى يمثل الفرق بين القيمة الإسمية للصك والقيمة الاستردادية له ، وأن هذا العائد معفى من الضرائب .

ومن عيوب هذه الصكوك أنها تسحب جزءً من السيولة النقدية التـي يمكن أن يستثمرها الممول في نشـاطه ([799])، وأن كونـها صكوكاً ضريبية فهـى تمثل حلاً مؤقتاً لعجز الموازنة، الذى يرحل إلـى السنوات التاليـة حيث يحق للممول إبراء ذمته من الضرائب المستحقة عليه بقيمة الصكوك التي اكتتب فيها مقدماً.

6- فتح الباب للتصالح بعد اللجوء للقضاء

لـم يشـأ المشـرع الضـريبى أن يغلـق بـاب الأمـل فـى أن يتفـق الممـول ومصلحة الضرائب على إنهاء المنازعة بينهمـا حتـى وإن كـان أحد الطرفين قد لجأ إلى القضاء بعد استنفاد طرق الطعن الإدارى ، وذلك إذا مـا رأى الطرفـان أن هناك ثمة فرصة للاتفاق دون انتظار لحين الفصل القضـائى فـى المنازعـة ، توفيراً للوقت والجهد ، وعمـلاً علـى تحديد المراكز الضريبية واستقرارها فـى أقرب وقت ممكن . فصدرت بذلك القوانين المتعددة التـى تسمح بـأن يعود طرفـا التقاضى للتفاوض والصلح بعد ولوج سبيل القضاء .

([799]) وقد يكون هذا الأمر في ذاته ميزة من منظور السياسة النقدية ، وذلك لأنه يمكن أن يساهم في تخفيض معدلات التضخم بسحب جزء من النقود الحاضرة في السوق .

ومن ذلك ما نصت عليه المواد 1، 2، 3، 5 من القانون رقم 159 لسنة 1997 في شأن التصالح في المنازعات الضريبية القائمة أمام المحاكم بين مصلحة الضرائب والممولين بأنه يجوز التصالح في المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين، ومن أجل ذلك توقف الدعوى لمدة تسعة أشهر بناء على طلب المصلحة، وإذا أسفرت إجراءات التصالح عن اتفاق يتم إثباته في محضر يوقعه الطرفان.

ويجرى تجديد العمل بهذا القانون على فترات متعاقبة ليسمح المشرع بالتصالح فى المنازعات المرفوعة أمام القضاء.

7- تقادم الديون الضريبية

نصت المادة 91 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه:" في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء ربط أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية . وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

وقد منعت هذه المادة أن تقوم المصلحة بإجراء ربط جديد ، أو تعديل ربط قائم إلا خلال مدة خمس سنوات ، من تاريخ إنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار ، كقاعدة عامة ، تزيد سنة أخرى لتكون ست سنوات ، إذا كان الممول متهرباً من الضريبة . ولا يجوز بعد فوات الميعاد أن تفاجئ الممول بإجراء الربط أو تعديله حتى ولو كانت محقة فى ذلك ، ضماناً لاستقرار المراكز الضريبية للممولين ، وعدم تركها عرضة للتغيير فى أى وقت مما يرتب على الممول التزاماً بدين ضريبى لم يكن فى حسبانه ، وحتى تبذل المصلحة غاية جهدها فى تحرى الدقة عند ربط الضريبة خلال مواعيد ملزمة لا يجعلها تتراخى أوتهمل ،فإن تراخت حتى انقضت المدة المحددة سقط حقها بالتقادم و لاتستفيد من إهمالها أو تراخيها.

و يلاحظ أن هذا النص قد تناول حالة التقادم فيما يتعلق بإجراء الربط أو تعديله فقط ، تاركاً أمر تقادم المستحقات الضريبية للقواعد العامة فى القانون

المدنى ، وبالتالى يحكمها نص المادة 377 مدنى ، أى تسقط هذه الديون ، التى للمصلحة أو للممول ، بمضى خمس سنوات .

وتنقطع المدة بأى سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني ، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجنة الطعن. لأنه وإن كان الأصل أن المشرع وضع قاعدة عامة مؤداها أن المطالبة القضائية دون غيرها تقطع التقادم، إلا أن مقتضيات النظام الإداري استوجبت قاعدة أكثر تيسيراً في علاقة الحكومة بالموظف وبالغير هي أن الطلب الذي يوجهه صاحب الشأن إلى السلطة المختصة متمسكاً فيه بحقه والطلب الذي توجهه السلطة المختصة إلى المدعيين يقومان مقام المطالبة القضائية([800]).

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

وتنقطع مدة التقادم ، لتبدأ مدة تقادم جديدة ، بأى سبب من الأسباب العامة لقطع التقادم ، والتى نص عليها القانون المدني في المادتين 383 و 384منه، وهى : المطالبة القضائية ولو رفعت إلى محكمة غير مختصة ، وبالتنبيه ، وبالحجز ، وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليس أو في توزيع ، وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى ، وإذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً ، ويعتبر إقراراً ضمنياً ان يترك المدين تحت يد الددائن مالاً له مرهوناً رهناً حيازياً تأميناً لوفاء الدين.

كما تنقطع مدة التقادم بسبب من الأسباب الخاصة لقطع التقادم والتى وردت في المادة 91 من قانون الضريبة على الدخل ، وهى الإخطار بعناصر ربط الضريبة (على النموذج 19 ضريبة) ، وبالتنبيه على الممول بأدائها ، وبالإحالة إلى لجان الطعن.

---

[800] الطعن رقم 1السنة30ق جلسة 1986/2/1 سنة 31ص 281.

ويعتبر كل سبب من الأسباب العامة أو الخاصة القاطع للتقادم إجراءً مستقلاً قائماً بذاته . ويتعين ([801]) لكى ينتج الإجراء القاطع للتقادم أثره أن يصل إلى علم الممول بتسليمه إليه هو أو من تصح إنابته عنه أو بإعلانه ، ويكفى لترتب أثر الإعلان تكامه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وإذا سقط الحق بالتقادم سقطت معه الفوائد وغيرها من الملحقات ، كمقابل التاخير والتعويضات ، ولو لم تكتمل مدة التقادم الخاصة بها.

ويسرى على حق الممول في المطالبة باسترداد المبالغ المسددة منه بالزيادة مدة التقادم الخمسى ، وذلك من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد. ومن المعلوم أن ([802]) الدفع بانقضاء الدين بالتقادم ليس من النظام العام ، وعلى المدين أن يتمسك به قبل الخوض فى الدفاع عن الموضوع وإلا سقط حقه فى هذا الدفع.

المبحث الثالث

ضمانات التحصيل

كفل المشرع عدداً من الضمانات القانونية التي تصون حق الدولة في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة في ذمة الممولين وغيرهم ، منعاً من ضياعها ، أو التأخر في سدادها .

وقد نص القانون رقم 91 لسنة 2005 على الضمانات الآتية :

1- امتياز الدين الضريبى

نصت المادة 102 من القانون على أن "تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازا تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها."

([801]) حكم النقض في الطعن رقم 7640 لسنة 66 ق، جلسة 2003/1/14.

[802] طعن المحكمة الإدارية العليا رقم 8852 لسنة 45ق.ع – جلسة2003/5/17.

وهذا النص يقرر لمصلحة الضرائب حق امتياز عام [803]على أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ، يجرى فى شأنه ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة1134 من القانون المدنى من أن حقوق الامتياز العامة لا يجب فيها الشهر ولا يثبت فيها حق التتبع ولو كان محلها عقاراً غير محمل لذاته بدين الضريبة ، واكتفى بما قرره من ضمانات ووسائل خاصة للتحفظ على حقوق الخزانة العامة فضلاً عن الضمانات العامة فى القانون. ولا يقتصر حق الامتياز على دين الضريبة بل يمتد ليشمل المبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بموجب هذا القانون ، ومنها مقابل التأخير ، والغرامات المقضى بها ، والتعويضات المقررة . وقرر المشرع تقدم هذا الامتياز على ما سواه من ديون في ذمة المدينين بها ، عدا المقرر للمصروفات القضائية، مما يجعل لدين الضريبة امتيازاً في تحصيلها أو اسئدائها قبل أى دين آخر ولو كان ممتازاً[804]. ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين.

2- التحصيل بمقتضى مطالبات إدارية

قررت المادة 103 من القانون على أن يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها .

ووفقاً لنص المادة 123 من اللائحة التنفيذية للقانون يوقع هذه المطالبات مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية ، وذلك على النموذج رقم (35سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وعلى النموذج رقم (36 سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية . وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

3- حق المصلحة فى توقيع الحجز التنفيذ

---

[803] حكم النقض فى الطعن الصادر بتاريخ 1973/6/27 ، موسوعة الدكتور زكريا بيومى ، المرجع السابق، ص 1379، ص 1380.

[804] فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم 359 بجلسة 2005/3/2، ملفها رقم 3415/2/32.

بينت المادة (104) من القانون أن للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذى بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

وفى جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة.

ووفقاً للمادة رقم (106) من ذات القانون يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم 308 لسنة 1955 في شأن الحجز الإدارى والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون.

4-توقيع الحجوز التحفظية

إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها – طبقاً للمادة 107 من القانون- أن يطلب من قاضى الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمرا على عريضة بحجز الأموال التي تكفى لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت.

وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضى ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقا لتقدير المأمورية المختصة.

ويكون إصدار أمر الحجز طبقا للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفى لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

ويرفع الحجز بقرار من قاضى الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفى لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

وقد منح قانون الضريبة هذا الحق لمصلحة الضرائب بغية حماية حقوق الخزانة العامة إذا تبين أنها معرضة للضياع ، إلا أن هذا الحجز التحفظى لا يخرج على العقار عن طبيعته كحجز إدارى يخضع فى توقيعه وفى آثاره للإجراءات والأحكام التى سنها قانون الحجز الإدارى رقم 308 لسنة 1955 فيما لم يرد به نص خاص فى قانون الضريبة ، ومنها وجوب تحرير محضر الحجز الذى تثبت فيه المصلحة بيانات أساسية .

5- الابلاغ عن الحجوز العقارية القضائيه

توجب المادة 108 من القانون على قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ الإيداع.

وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوما على الأقل.

6- مقابل التأخير

لا يجب أن يؤخر الممول دون مقتضى الديون الضريبية المستحقة عليه ، وإلا التزم بآداء مقابل التأخير ، يستحق وفقاً للمادة (110) من القانون ، على النحو التالى :

1- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتبارا من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

2- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقا لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافا إليه 2٪، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

ووفقاً للمادة (111) من ذات القانون يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها.

ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتى:

1- المصروفات الإدارية والقضائية.

2-مقابل التأخير.

3-الضرائب المحجوزة من المنبع.

4-الضرائب المستحقة.

بمعنى أن أى مبلغ يؤديه الممول يخصم أولاً مما على الممول من مصروفات إدارية وقضائية ، فإذا تبقى له رصيد خصم من مقابل التأخير ، وهكذا ، إلى أن يخصم الباقى من رصيد الضرائب المستحقة عليه..وهذا الترتيب يجعل سداد مقابل التأخير مقدماً فى التسوية على سداد الضرائب المستحقة على الممول ، مما يسبب إرهاقاً للممول . حيث يعنى تأخر الخصم من رصيد الضرائب المستحقة إلى احتمال تحميله بمقابل تأخير آخر غير الذى تم خصمه ، يجعل الممول يدور فى دوامة سداد مقابل التأخير مع بقاء رصيد الضرائب المستحقة على حاله.

وكان الأولى فى رأينا أن يأتى ترتيب الضرائب المحجوزة من المنبع تالياً للمصروفات الإدارية والقضائية ، ثم الضرائب المستحقة ، ويقع فى المرتبة

الأخيرة مقابل التأخير ، تمكيناً للممول من آداء الضرائب وتسويتها قبل حساب مقابل التأخير المترتب عليها.

7- توقيع العقوبات الجنائية

يقرر قانون الضريبة على الدخل توقيع عقوبات أو جزاءات جنائية ، تتراوح ما بين العقوبة المالية ، والعقوبة البدنية ، أو كليهما ، تبعاً لنوع الجريمة ، ودرجة جسامتها ، وإصرار الممول عليها بالعود إليها تالية.

وتهدف هذه العقوبات إلى منع التهرب من الضريبة ، وإلى تحصيل ما لم يورد منها ، ومجازاة المخالفين لأحكام القانون ، على نحو يوازن بين مصلحة الممول فى عدم الإسراف فى العقاب إلى ما يجاوز القصد منه ، وبين مصلحة الدولة فى أن تكون العقوبة رادعة ترهب المخالفين وغيرهم ، وتحفظ للخزانة العامة حقوقها الضريبية.

ولذلك فقد أفرد المشرع الكتاب السابع من قانون الضريبة لهذه العقوبات ، بداية من العقاب على التهرب الضريبى ، أو المعاونة عليه ، إلى ارتكاب الأفعال السلبية التى تعوق تحديد دين الضريبة ، كالامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط ،أو عدم تقديم الإقرار أو التلاعب فيه ، والامتناع عن تطبيق نظام استقطاع أو خصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.

ومن هذه الجرائم ما يعتبر مستمراً من تاريخ ارتكاب الممول له ، إلى حين قيام الممول بالتزامه المقرر قانوناً أو سقوط الضريبة المرتبطة بهذا الالتزام بالتقادم ، كجريمة عدم تقديم الإقرار ([805])، وجريمة عدم أداء قيمة

([805]) أنظر على سبيل المثال : حكم النقض فى الطعن رقم 2482 لسنة 24 ق ، جلسة 1956/6/5، والطعن الصادر بتاريخ 1962/4/10 ، س 13، ص 325، موسوعة الدكتور زكريا بيومى ، المجلد الثانى ، ص 1546.

الضرائب على العوائد ([806]) ، أو توريد الضرائب المخصومة من المنبع ، ولا تبدأ الدعوى العمومية فيها بالسقوط إلا من آخر عمل من أعمال الاستمرار.

وقد قيد القانون سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية فى هذه الجرائم الضريبية ، أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق فيها([807]) ، حين اشترط أن يطلب وزير المالية من النيابة ذلك بطلب كتابى منه.

وليس فى تخويل وزير المالية طلب رفع الدعوى الجنائية فى شأن الجرائم الضريبية افتئات على الاختصاص الأصيل المقرر للنيابة العامة فى هذا الصدد ؛ كما أجاز قانون الضريبة على الدخل لوزير المالية ، أو من ينيبه، التصالح فى هذه الجرائم ، فى أى حالة تكون عليها الدعوى ، وقبل صدور حكم بات فيها ، وذلك مقابل ان يؤدى الممول أو المتهم تعويضاً عن المبالغ المستحقة للخزانة العامة ، نصت عليه المادة 138 من قانون الضريبة ، تتراوح قيمته أو نسبته تبعاً لنوع الجريمة ، ودرجة جسامتها.

ويعتبر هذا الصلح بمثابة ([808]) نزول الهيئة الاجتماعية عن حقها فى الدعوى الجنائية ، مقابل الجعل الذى قام عليه الصلح ، بما يمكن معه القول بأن الصلح ينطوى دائماً على نزول ضمنى عن الطلب . وهذا النزول جائز وفقاً للمادة 10 من الإجراءات الجنائية ، حتى صدور حكم نهائى فى الدعوى الجنائية ، ويجوز قبول هذا الصلح طالما لم يصدر حكم بات تنقضى به الدعوى الجنائية.

تم بحمد الله تعالى

([806]) حكم النقض فى الطعن رقم 1227 لسنة 24 ق، جلسة 1955/4/12.

([807]) قضت محكمة النقض– فى النقض الجنائى الصادر بتاريخ 1967/2/5، س 18 ، الموسوعة ، ص 1556– بأن " القيد موجه إلى النيابة ، ولا ينصرف إلى غيرها من جهات الاستدلال . وأن المقرر فى صحيح القانون أن إجراءات الاستدلال أياً كان من يباشرها لا تعتبر من إجراءات الخصومة ، بل هى من الإجراءات الأولية التى لايرد عليها قيد الشارع فى توقفها على الطلب رجوعاً إلى حكم الأصل فى الإطلاق ، وتحرياً للمقصود فى خطاب الشارع، وتحديداً لمعنى الدعوى الجنائية على الوجه الصحيح ، دون ما سبقها من الإجراءات الممهدة لشئونها ، إذ لا تملك الدعوى غير النيابة العامة وحدها . ومن ثم لاتدخل إجراءات الاستدلال ضمن إجراءات التحقيق التى يلزم لقيام النيابة بها أن يصدر الطلب من وزير المالية".

([808]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملف رقم 434/2/37، بتاريخ 1993/6/13.